

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

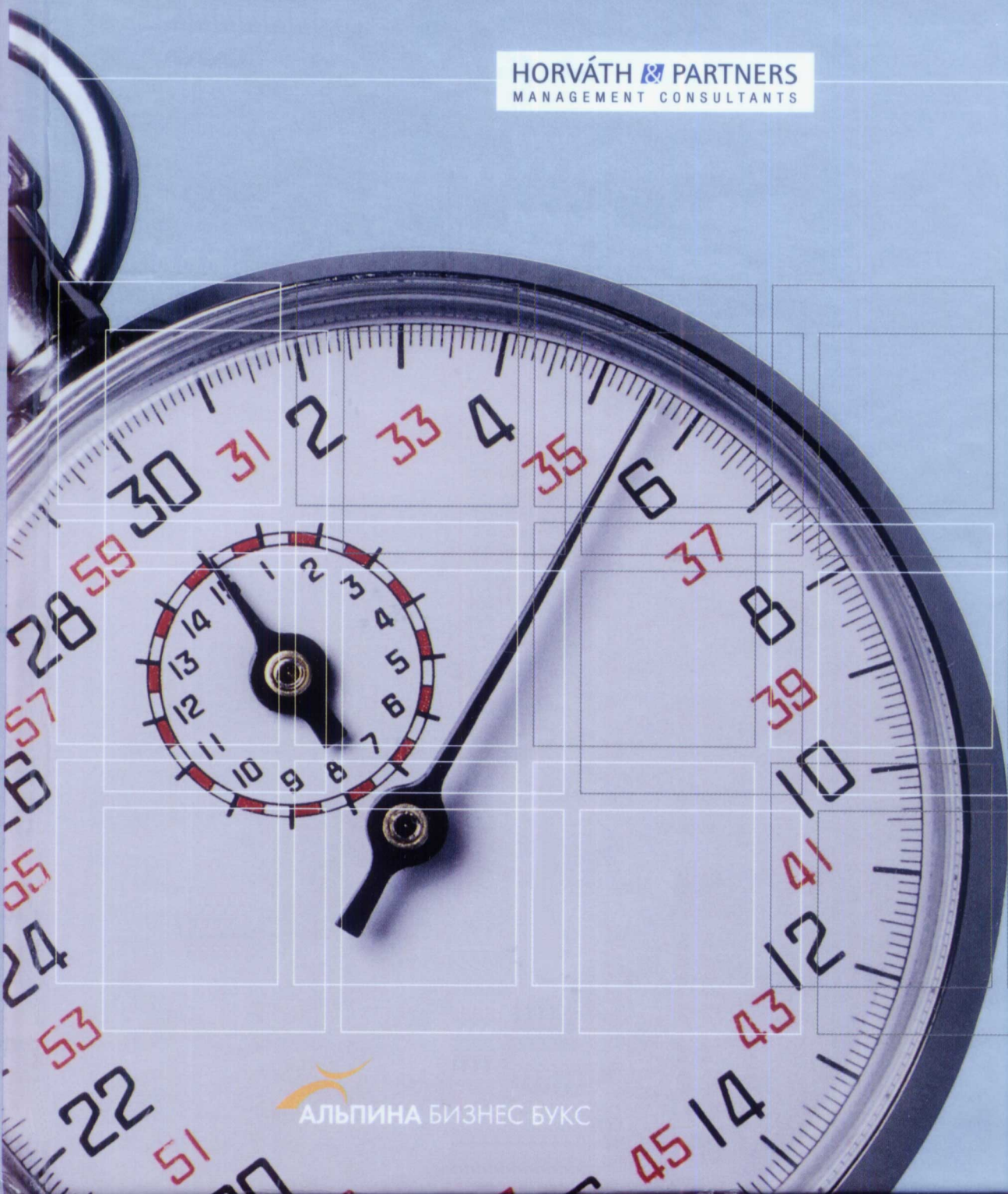
Если вы скопируете данный файл,
Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.
Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .
Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.
Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

Концепция КОНТРОЛЛИНГА

Управленческий учет, система отчетности, бюджетирование

HORVÁTH & PARTNERS
MANAGEMENT CONSULTANTS



Beck-Wirtschaftsberater

DAS CONTROLLINGKONZEPT

**Der Weg zu einem wirkungsvollen
Controllingsystem**

Von Horváth & Partners

5., vollständig überarbeitete Auflage

Deutscher Taschenbuch Verlag

Horváth & Partners

КОНЦЕПЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА

**Управленческий учет
Система отчетности
Бюджетирование**

Перевод с немецкого

2-е издание



Москва
2006

УДК 65.011
ББК 65.290
К64

Издано при содействии
Академии контроллинга

Перевод В. Толкача, С. Данишевич, М. Гавриша

Научный редактор В. Толкач

Редактор В. Григорьева

К64 Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horváth & Partners ; Пер. с нем. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с. — (Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»)

ISBN 5-9614-0311-4

Контроллинг — современная методология координации управленческой деятельности, дальнейшее развитие управленческого учета. Хорошо поставленная система контроллинга помогает правильно и своевременно оценивать ситуацию в компании и планировать действия по повышению эффективности ее работы.

Это пошаговое руководство по внедрению системы контроллинга содержит примеры использования этой методики в различных отраслях (промышленность, услуги, торговля). В книге представлены как классические инструменты контроллинга (управленческий учет затрат, бюджетирование), так и новые разработки (сбалансированная система показателей, управление стоимостью, самоконтроллинг), рассказано о тенденциях в этой области.

Издание адресовано руководителям предприятий, сотрудникам отделов планирования, а также всем интересующимся новыми концепциями управления.

УДК 65.011
ББК 65.290

Все права защищены. Никакая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами без письменного разрешения владельца авторских прав.

© Deutscher Taschenbuch Verlag GmbH & Co. KG an imprint of Verlag C. H. Beck oHG, Munchen, 2003.
All rights reserved.

© Издание на русском языке, перевод, оформление. ООО «Альпина Бизнес Букс», 2006

ISBN 5-9614-0311-4 (рус.)
ISBN 3-423-05812-9 (нем.)

Содержание

Вступительное слово.....	9
Предисловие к русскому изданию.....	11
Введение	12
Цели и структура книги	13
 1 Основы концепции контроллинга	 17
1.1. Почему контроллинг?	17
1.2. Задачи системы контроллинга	20
1.3. Контроллер в организации.....	25
1.4. Контроллинг — для кого?.....	28
1.4.1. Контроллинг в торговых компаниях	28
1.4.2. Контроллинг в страховых компаниях	30
1.4.3. Контроллинг в банках	32
1.4.4. Контроллинг в сфере общественного управления	34
1.4.5. Контроллинг в неприбыльных организациях.....	37
1.4.6. Контроллинг в сфере здравоохранения.....	39
1.4.7. Другие «новые» потребители контроллинга	41
 2 Диагностика систем учета и планирования деятельности предприятия	 43
2.1. Этапы проведения	43
2.2. Что для этого необходимо	44
2.2.1. Основы системы учета.....	44
2.2.1.1. Задачи и области применения системы учета	49
2.2.1.2. Расчет затрат и объемов производства как центральный элемент контроллинга	50
2.2.1.3. Организационные принципы	58
2.2.2. Основы планирования деятельности предприятия	60
2.2.2.1. Понятие и функции планирования	60
2.2.2.2. Временные рамки и уровни планирования.....	63
2.2.2.3. Организационные принципы	67
 3 Требования к системе контроллинга	 73
3.1. Этапы определения требований	73
3.2. Что для этого необходимо	75
3.2.1. Контекстные факторы систем контроллинга	75
3.2.2. Требования к контроллингу	78

4	Преобразование традиционной системы учета в управленческий учет	81
4.1.	Этапы преобразования системы учета.....	81
4.2.	Что для этого необходимо	83
4.2.1.	Понятие и задачи управленческого учета.....	83
4.2.2.	Элементы управленческого учета	84
4.2.2.1.	Системы расчета затрат и объемов производства, ориентированные на управление предприятием.....	84
4.2.2.2.	Инвестиционные расчеты.....	114
4.2.2.3.	Финансовые расчеты.....	124
4.2.3.	Какие возможности возникают при интеграции различных систем учета?.....	127
5	От управленческого учета к системе годового планирования и бюджетирования.....	135
5.1.	Последовательность шагов	135
5.2.	Что для этого необходимо	137
5.2.1.	Процесс реализации годового планирования	137
5.2.2.	Система бюджетирования в рамках планирования.....	140
5.2.2.1.	Система бюджета.....	140
5.2.2.2.	Специальные инструменты бюджетирования	150
5.2.2.3.	Процесс бюджетирования	153
5.2.2.4.	Органы бюджетирования	157
5.2.2.5.	Деловая ситуация: бюджет прибыли АО «Альфа»	159
5.3.	Современное планирование и бюджетирование	164
5.3.1.	Недостатки традиционного планирования и бюджетирования.....	164
5.3.2.	«Продвинутое бюджетирование» — объединение «улучшенного бюджетирования» и «вне бюджетирования»	165
6	Дальнейшее развитие к планированию на несколько лет	171
6.1.	Основные шаги	171
6.2.	Что для этого необходимо	173
6.2.1.	Взаимосвязь между стратегическим планированием, планированием на несколько лет и годовым планированием.....	173
6.2.2.	Планирование на несколько лет на примере инвестиционного планирования.....	177
7	Разработка и реализация стратегии.....	179
7.1.	Алгоритм работы.....	179
7.1.1.	Исходная ситуация	179
7.1.2.	Алгоритм работы.....	179

7.2.	Что для этого необходимо	181
7.2.1.	Стратегический и оперативный контроллинг.....	181
7.2.2.	Реализация стратегии с помощью инструментов управления, ориентированного на стоимость	182
7.2.3.	Экономическая добавленная стоимость как система показателей, используемая в рамках концепции «акционерной стоимости»	187
7.2.3.1.	Расчет показателя EVA™	188
7.2.3.2.	Расчет прибыли.....	188
7.2.3.3.	Расчет операционных активов	190
7.2.3.4.	Расчет ставки затрат на капитал	190
7.2.4.	Инструменты стратегического контроллинга	192
7.2.5.	Реализация стратегии с помощью сбалансированной системы показателей.....	196
7.2.6.	Задачи контроллера в системе стоимость- ориентированного управления компанией.....	203
8	Построение всеобъемлющей системы информационного обеспечения.....	205
8.1.	Основные шаги	205
8.2.	Что для этого необходимо	208
8.2.1.	Составные части системы информационного обеспечения.....	208
8.2.2.	Методы определения потребностей в информации	209
8.2.3.	Сбор и обработка информации при помощи показателей и систем показателей	210
8.2.4.	Примеры показателей и систем показателей	214
8.2.4.1.	Измеряемые величины в сбалансированной системе показателей.....	214
8.2.4.2.	Индикаторы рисков как инструмент контроллинга ...	218
8.2.5.	Система отчетности	219
8.2.5.1.	Требования к отчетам и к иерархии отчетов.....	219
8.2.5.2.	Требования к современным системам отчетности	221
8.2.6.	IT-поддержка контроллинга	224
8.2.6.1.	IT-поддержка при планировании и учете.....	224
8.2.6.2.	Выбор стандартного программного обеспечения	228
8.2.6.3.	Практический пример: применение программного стандартного обеспечения mySAP Financials фирмы SAP AG	229
9	Организация (внедрение) контроллинга	233
9.1.	Основные шаги	233
9.2.	Что для этого необходимо	235
9.2.1.	Детерминанты организации контроллинга	235
9.2.2.	Оформление контроллинга в иерархии предприятия	236

9.2.2.1. Оформление контроллинга без подразделений	237
9.2.2.2. Оформление контроллинга при создании специальных подразделений.....	238
9.2.2.3. Самоконтроллинг	241
9.2.3. Процесс контроллинга.....	242
9.2.4. Примеры из практики	243
9.2.5. Контроллинг персонала.....	248
10 Тенденции развития контроллинга	251
10.1. Современные тенденции развития окружения, компании и контроллинга.....	251
10.2. «Новый контроллинг»	254
10.3. Важнейшие аспекты дальнейшего развития контроллинга	258
10.3.1. Контроллинг и сетевые решения.....	258
10.3.2. Корпоративное управление	258
10.3.3. Нематериальные факторы	260
10.4. Повышение результативности контроллинга	261
Литература.....	263
Предметный указатель	267

Вступительное слово

Термин «**контроллинг**» (англ. Controlling) пришел в русскоязычную среду из англоязычной транзитом через немецкоязычную. В Европе (в частности, в ФРГ) контроллинг развивается примерно с середины XX столетия. Принято считать, что англоязычный термин «controlling» наиболее полно отражает сущность концепции, синтезирующей управленческий учет, планирование, контроль и аналитическую работу.

Единого понимания значения термина «контроллинг» среди экспертов нет. Единство существует только в том, что отождествлять контроллинг с контролем нельзя (англоязычный глагол «to control» переводится не только как «контролировать», но и как «управлять», «регулировать»). Расхождения касаются того, насколько широко следует трактовать этот термин. Самая узкая трактовка сводится к тому, что управленческий учет, контроллинг — это синонимы, при этом первый термин (management accounting) пришел в русскоязычную бизнес-среду из англоязычной, а второй (controlling) — из немецкоязычной. В самом деле, в большинстве немецких компаний существует либо должность, либо отдел контроллинга, выполняющие, правда, весьма разнообразный перечень функций. В немецкоязычной бизнес-среде контроллера иногда иронично называют «счетчиком гороха» (нем. Erbsenzaehler). Такой сотрудник, безусловно, носит очки и нарукавники, с точностью до восьмого знака после запятой регистрирует значения активов и пассивов в толстом «гроссбухе» и сам по себе является скучной и сухой в общении личностью. Такое понимание деятельности контроллера в принципе соответствует отождествлению контроллинга и управленческого учета. При этом управленческий учет понимается как система сбора и обработки внутренней информации финансово-экономического характера — об активах, обязательствах и собственном капитале (баланс), доходах и расходах (отчет о прибылях и убытках), поступлениях и выплатах (отчет о движении денежных средств).

В одном англо-немецком словаре термин «controller» с английского на немецкий был переведен как «надзиратель» (нем. Aufseher). В таком понимании контроллер выполняет не только функцию управленческого учета, но и функцию бюджетирования, а также сравнения план / факт и анализа отклонений. Располагая плановой и фактической информацией об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах, расходах, поступлениях и выплатах в разрезе центров финансовой ответственности, контроллер рассчитывает отклонения план / факт и информирует об их величине вышестоящее руководство. Вполне естественно, что к существованию такой должности сотрудники компании относятся, как минимум, настороженно.

Самая широкая трактовка термина контроллинг гипертрофирует вариант перевода глагола «to control» («управлять»), и в соответствии с ней контроллер отождествляется, по сути, с менеджером, который, вообще говоря, тоже «управ-

ляет». Однако управлять — это принимать решения. Но поскольку в быстроменяющейся бизнес-среде XXI века принимать обоснованные управленческие решения становится все труднее, многие управляющие все острее начинают чувствовать потребность в наличии коллеги, который способен не только предоставить необходимую информацию, но и дать совет. Понимание контроллера как внутрифирменного советника — это принципиально иное понимание. Речь идет о существовании в компании подразделения (должность, отдел, департамент), который направляет «наверх» не только «первичную» стоимость (монетарную и немонетарную информацию), но и «добавленную» стоимость (рекомендацию, совет). В определенном смысле здесь уместна аналогия с лоцманом, который за штурвалом не стоит, но несет ответственность за то, чтобы корабль пришел в намеченную гавань.

Одной из типичных причин интереса к контроллингу со стороны отечественных компаний является потребность в повышении эффективности деятельности за счет поиска внутренних резервов. Образно говоря, для многих компаний период безудержного роста либо закончился, либо заканчивается, и настало время «заглянуть внутрь». В такой ситуации руководители начинают меньше инвестировать в развитие дистрибуции и рекламу и больше — в управленческий учет и бюджетирование. Причиной служит и постановка системы менеджмента качества по ISO 9001:2000 (инструмент достижения внутрифирменной прозрачности).

Другая типичная причина интереса к контроллингу носит совсем иной характер. Образно говоря, у компании «все хорошо», средств хватает на все, и почему бы не обзавестись хорошей системой управленческого учета и бюджетирования, тем более что это модно? В данном случае контроллинг для компании — это, скорее, фактор имиджа, чем выживаемости. Так или иначе, но интерес к контроллингу на постсоветском пространстве сегодня очевиден и многие компании вполне успешно используют его инструменты.

Переводом книги «Концепция контроллинга» с немецкого языка на русский мы стремились внести свой вклад в повышение эффективности отечественных компаний. С нашей точки зрения, книга, включающая самые важные и самые новые аспекты контроллинга, вызовет интерес у компаний самых разных отраслей.

Академия контроллинга благодарит за доверие доктора Петера Хорвата — всемирно известного консультанта-практика и замечательного человека, давшего добро на перевод книги. Перевод и издание книги осуществлялись при содействии программы правительства ФРГ «TRANSFORM». Мы рады возможности выступить участниками международного обмена опытом использования современных управленческих технологий. Мы стремились обеспечить максимально высокое качество перевода книги с немецкого языка на русский и надеемся, дорогие читатели, что использование инструментов контроллинга, описанных в книге, поможет вашим компаниям стать более эффективными.

С пожеланиями успехов,

*Владислав Толкач,
директор Академии контроллинга
(www.controlling-akademie.ru)*

Предисловие к русскому изданию

Мы с большой радостью наблюдаем, как компании из русскоязычной бизнес-среды играют все большую роль на международном рынке. Русскоязычная бизнес-среда становится все более привлекательной для создания представительств международными компаниями. Причиной и одновременно следствием таких тенденций является возросший уровень профессионализма менеджмента. Система контроллинга входит в число современных управленческих систем, контроллинг играет важную роль в быстроменяющихся компаниях. О том, что контроллинг сегодня относится к числу наиболее приоритетных тем в русскоязычных компаниях, свидетельствует как наш консалтинговый опыт, так и общение с экспертами.

В представленной книге мы осветили наш обширный опыт построения и повышения результативности системы контроллинга в компаниях различных размеров, различных отраслей и различных стран. Мы постарались изложить конкретные рекомендации относительно улучшения системы контроллинга в компании. Авторы будут благодарны получить ваши отзывы и рекомендации на адрес info@horvath-partners.com. Разумеется, контроллинг постоянно развивается, а наш опыт постоянно расширяется. Некоторые дополнения к этой книге доступны на нашей странице в Интернете www.horvath-partners.com.

Мы хотим поблагодарить всех, кто участвовал в переводе и издании книги на русском языке, прежде всего Владислава Толкача как инициатора, основного переводчика и «двигателя» всего процесса.

Дорогие читатели, мы желаем вам новых идей и приятного чтения книги.

*Профессор доктор Петер Хорват,
председатель наблюдательного совета Horváth AG*

*Доктор Бернд Гайзер,
председатель правления Horváth AG*

Введение

«Нет ничего стабильнее изменений» — этими словами можно начать изложение новой версии книги «Концепция контроллинга». Быстрые и значительные изменения, происходящие в компаниях и в их окружении, требуют постоянного переосмысления роли и задач контроллинга и его адаптации к новым требованиям. Спустя короткое время мы предлагаем читателю пятое издание книги. В этом издании мы внесли существенные изменения во все разделы книги, опираясь при этом на поддержку коллег из компании Horváth & Partners. Большое им за это спасибо!

В пятом издании расширен список «адресатов» контроллинга (например, сфера здравоохранения); рассмотрены новые концепции бюджетирования (например, Beyond Budgeting и Better Budgeting); значительно переработана глава, посвященная разработке и реализации стратегии (система Balanced Scorecard и управление стоимостью); изменены главы, посвященные теме информационного обеспечения; рассмотрены новые разработки в сфере контроллинга (например, сетевой контроллинг, корпоративное управление, контроллинг нематериальных активов).

Мы выражаем благодарность г-ну М. Сайтеру за редактирование книги, г-ну Д. Сobotка и г-ну Х. Шенку, представляющим издательство С. Н. Веck, за сотрудничество с нами и быстрое издание книги.

*Петер Хорват
Роланд Гляйх*

Цели и структура книги

Наука и практика управления сегодня едины в том, что контроллинг является неотъемлемой частью современной системы управления компанией.

Представленная книга призвана внести свой вклад в улучшение системы контроллинга малых и средних предприятий. Она создана специально для тех практиков, которые имеют опыт решения экономических проблем своих компаний, но не построили пока современную систему контроллинга.

Книга преследует цели:

- познакомить с философией контроллинга;
- объяснить термины, задачи, инструменты и формы контроллинга;
- показать, как внедрять или улучшать систему контроллинга в компании. Читатели должны научиться адаптировать полученные знания к специфике конкретной компании.

В книге изложено современное понимание роли контроллинга в компании, проиллюстрированное многочисленными примерами из практики бизнеса. В центре внимания находятся практико-ориентированные проблемы контроллинга. При этом мы отказались от детального научного рассмотрения отдельных проблем контроллинга.

В главе 1 рассматриваются основные термины контроллинга, наиболее общие задачи и адресаты. Это необходимо для создания базиса для последующего рассмотрения отдельных элементов контроллинга.

В главах 2–9 рассматривается алгоритм построения эффективной системы контроллинга, состоящий из восьми основных этапов. Эти этапы нужно проработать в компании, которая стремится улучшить свою систему контроллинга. Строго говоря, в большинстве случаев речь идет именно о совершенствовании системы контроллинга, поскольку практически каждая компания использует отдельные инструменты контроллинга (может быть, применяя другие термины).

В главе 10 представлен обзор современных и будущих тенденций развития контроллинга, а также профессии контроллера.

Не следует воспринимать представленную структуру книги как единственно правильный алгоритм построения системы контроллинга. На практике, как правило, некоторые этапы выполняются одновременно либо повторяются неоднократно.

Исходным пунктом для всех восьми этапов построения системы контроллинга является система учета. Прорабатывая последующие этапы, пред-

приятие переходит от системы учета к системе контроллинга, ориентированной на потребности системы управления.

Каждый из разделов глав 2–9 по своей структуре состоит из двух частей. Сначала в табличной форме представлены этапы алгоритма, которые должны быть проработаны для улучшения системы контроллинга. Мы постарались создать своего рода «руководство по эксплуатации», пользователем которого является лицо, ответственное за внедрение системы контроллинга. Эта книга базируется на нашем многолетнем консалтинговом опыте построения и совершенствования систем контроллинга на предприятиях.

Для понимания этапов алгоритма и применения их на практике читатель должен обладать базовыми знаниями в области контроллинга. Эти знания он получает во второй части каждого раздела, которая озаглавлена стандартной фразой «Что для этого необходимо». Все представленные элементы контроллинга сопровождаются рассмотрением многочисленных практических примеров.

Цель: контроллинг, ориентированный на управление



Старт: Система «учет ради учета»

Рис. 1. Восемь шагов к эффективной системе контроллинга

Следует понимать, что система контроллинга никогда не бывает «готовой» окончательно. Изменения в стратегии, обусловленные ситуацией на рынке, означают необходимость изменения внутрифирменных процессов и структур, что, в свою очередь, означает необходимость адаптации существующей системы контроллинга. Изменения могут быть также обусловлены внедрением новых разработок в области контроллинга.

Внедрение системы контроллинга — это командная работа. Команда проекта должна включать представителей всех основных функциональных подразделений компании, поскольку только в этом случае можно достичь правильного понимания значения контроллинга всеми сотрудниками. Важнейшим фактором успеха является поддержка работы команды со стороны руководства компании. Важно, чтобы контроллинг в компании не насаждался сверху путем создания специализированного отдела, а естественным образом стал делом всех и каждого.

1 ОСНОВЫ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА

1.1. Почему контроллинг?

Концепция контроллинга в течение последних 20 лет подвергалась постоянным усовершенствованиям. Сегодня контроллинг представляет собой функцию управления, без которой невозможно представить работу ни одной современной компании. Однако и в теории, и на практике существуют различные мнения и представления о понятии контроллинга. Зачастую совершенно ошибочно контроллинг отождествляется с контролем. Однако контроллинг — это гораздо больше, это — комплексная межфункциональная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения. Контроллер в определенном смысле является «экономической совестью» предприятия.

Принципиально отличие между контроллингом как функцией и контроллером как носителем функции. С точки зрения системы управления контроллинг является центральной задачей менеджмента. Каждый менеджер при выполнении своих задач выполняет также функцию контроллинга. Контроллинг как процесс и образ мышления возникает на пересечении деятельности менеджера и контроллера при их командной работе. Взаимосвязь между управленческими задачами менеджера, контроллингом и задачами контроллера представлена на рис. 1.1.

По своей сути контроллинг не требует наличия отдельной должности или сотрудника, он означает наличие определенной области задач, которые при необходимости могут выполняться различными сотрудниками или руководством компании. В таком случае в компании нет должности с названием «контроллер». В малых и средних компаниях функцию контроллинга зачастую выполняет руководство компании или руководитель службы учета. Самостоятельная должность контроллера, призванная решать задачи контроллинга, появляется в компаниях, численность сотрудников которых превышает 200 человек (*Kosmider*, 1994, S. 139).



Рис. 1.1. Контроллинг как пересечение деятельности менеджера и контроллера (Controller Verein e. V., S. 3)

Координационная задача контроллера состоит в том, чтобы «настроить» системы планирования и контроля на достижение стоящих перед компанией целей и обеспечить менеджмент необходимой для этого информацией. Роль контроллера в системе планирования заключается в координации отдельных планов и организации общего процесса планирования в компании. Как правило, контроллер планированием и контролем не занимается, поскольку этим занимается менеджер. Дополнительно следует подчеркнуть, что в малых и средних компаниях очень часто поле деятельности контроллера составляют исключительно координирующие задачи. На практике контроллер зачастую выполняет также плановую работу, которую, строго говоря, должны выполнять подразделения компании. Это касается и участия контроллера в разработке политики бизнеса и в процессе стратегического планирования.

Задачи и ответственность контроллера четко сформулированы в миссии контроллера, разработанной Международной группой контроллинга (International Group of Controlling) (рис. 1.2). В варианте миссии контроллера, утвержденном в сентябре 2002 г., подчеркивается со-ответственность контроллера за достижение целей компании. Эта со-ответственность, с одной стороны, обусловлена тем, что контроллер несет ответственность за правильность собранной и подготовленной им информации. С другой — со-ответственность вытекает из того факта, что контроллер, организуя и сопровождая процесс целеполагания, планирования и управления, содейству-

Миссия контроллера

Контроллеры организуют и сопровождают процесс постановки целей, планирования и управления, неся тем самым со-ответственность за достижение целей

- Контроллеры обеспечивают прозрачность результатов, финансов, процессов и стратегий, способствуя достижению более высокой эффективности.
- Контроллеры координируют подцели и подпланы в рамках единого целого и организуют систему внутрифирменной отчетности.
- Контроллеры выстраивают процесс постановки целей, планирования и управления для ориентации сотрудников, принимающих решения, на цели компании.
- Контроллеры обеспечивают сбор необходимых данных и информации.
- Контроллеры создают и обслуживают контроллинговые системы.

Рис. 1.2. Миссия контроллера, разработанная Международной группой контроллинга

ет оперативности и правильности принимаемых управленческих решений. Однако в конечном итоге ответственность за принятие решений лежит все же на менеджменте.

Задача по координации, выполняемая контроллером, способствует решению проблем, с которыми сталкивается компания:

- рост динамики изменений внешней среды;
- стагнация рынков;
- появление новых технологий;
- сокращение жизненных циклов продуктов.

Контроллер призван помочь руководству компании решить эти проблемы, предлагая инновационные решения.

Однако контроллинг нельзя отождествлять только с сервисной функцией для менеджмента, который получает от контроллера информацию, используемую при принятии решений. Контроллинг — это особая идея, которая близка большинству сотрудников, работающих в той или иной компании. Эта идея предполагает как ориентацию на достижение стоящих перед компанией целей с персонифицированной ответственностью за результаты, так и стремление в своей работе «выходить» за пределы какой-то одной функции (процессный подход к управлению). Таким образом, сегодня контроллинг реализуется не контроллером, а самими сотрудниками на местах. Контроллинг все больше превращается в самоконтроллинг, а отдел контроллинга (контроллер) начинает играть роль модератора, распространяющего идею контроллинга среди сотрудников компании. О концепции самоконтроллинга будет сказано в разделе 9.2.2.3.

1.2. Задачи системы контроллинга

Согласно представленному определению контроллинга, контроллер в компании выполняет задачи планирования, контроля и информационного обеспечения. Такое понимание контроллинга далее будет рассмотрено глубже и в различных взаимосвязях.

Для разъяснения основополагающей идеи и необходимости контроллинга в компании следует рассмотреть классические вопросы, представленные на рис. 1.3. Если вы ответили однозначным «да» на все вопросы, вы можете спокойно закрыть эту книгу — ваш контроллинг в полном порядке. Если нет, то вам полезно прочитать эту книгу.

Каждое предприятие следует определенной стратегии, которая реализуется через определенную организацию внутрифирменных процессов и создание подходящей организационной структуры. Система контроллинга включается в организационную структуру предприятия и содержит задачи, организацию и инструменты контроллинга.

Задача контроллинга состоит в «сортировке» имеющихся составных элементов целого, проверке их на пригодность, доработке и объединении в систему. Важнейшими составными элементами системы управления, на которую ориентируется работа контроллера, являются система планирования и контроля и система информационного обеспечения.

Важнейшим источником информации внутри системы информационного обеспечения служит система учета. Хорошая система учета в современных условиях невозможна без хорошего программного обеспечения. В качестве важнейшего составного элемента системы планирования и контроля следует назвать бюджетирование. Однако задачи контроллера охватывают не только сферу оперативного и краткосрочного планирования. Сегодня все большее значение придается стратегическим аспектам работы контроллера.

- На каких продуктах компания на самом деле зарабатывает деньги и куда деньги следует инвестировать?
- Как реализация отдельных мероприятий влияет на прибыль компании?
- Каково значение вашей прибыли согласно здоровой экономической логике (т.е. без искажений, возникающих в системе налогового учета)?
- Своевременно вы узнаете о том, следуете вы запланированной траектории движения или отклонились от нее?
- Способны вы конкретизировать стратегию компании в виде системы результатов и мероприятий?
- Знаете вы факторы, влияющие на величину косвенных затрат компании?

Рис. 1.3. Шесть вопросов о необходимости и основополагающей идее контроллинга

Как в системе планирования, так и в системе информационного обеспечения контроллер призван решать две принципиально различные координирующие задачи: с одной стороны, он обеспечивает построение и дальнейшее усовершенствование (организацию), а с другой — отвечает за каждодневное функционирование (текущее согласование).

Для построения системы информационного обеспечения необходимо определить потребности в информации, собрать и подготовить информацию (через систему учета) и передать информацию (через систему отчетности). Таким образом, речь идет о том, какая система учета затрат или какой метод инвестиционных расчетов используется с целью удовлетворения информационных запросов руководства. Вопросы организации системы планирования и контроля касаются, например, вида и числа планов, их содержания и временной последовательности процессов планирования.

Система информационного обеспечения и система планирования и контроля не могут быть построены независимо друг от друга. Они зависят друг от друга содержательно, поскольку, например, данные системы учета используются в системе планирования. Эти взаимосвязи позволяют определить *первую* координирующую задачу контроллера — *содержательно и формально согласованное построение системы информационного обеспечения и системы планирования и контроля*.

Вторая координирующая задача контроллера — *текущая настройка обеих систем*. Это может выглядеть следующим образом: в системе информационного обеспечения регулярно готовятся фактические данные, информирующие руководство о степени реализации поставленных целей (например, о фактической выручке в течение первого полугодия). Сопоставление фактических данных с целевыми (плановыми), т.е. сравнение план/факт, анализ возникающих отклонений, а также вырабатываемые на этой основе корректирующие мероприятия — это типичный пример работы контроллера в сфере текущей настройки рассматриваемых систем. Текущая настройка должна рассматриваться как реакция на изменение ситуации внутри и вне компании (как «управление помехами»). Рассмотренные взаимосвязи представлены на рис. 1.4.

Процедура работы контроллера показана на рис. 1.5. Процесс начинается с планирования, в ходе которого устанавливаются показатели результативности работы компании в течение определенного периода. Планирование, как правило, основывается на использовании имеющегося объема исходной информации. Система информационного обеспечения, в свою очередь, ориентирована на улучшение имеющегося объема исходной информации. Эта информация включает сравнение план/факт, в ходе которого плановые цифры сопоставляются с фактически достигнутыми значениями. По результатам сравнения устанавливаются причины отклонений, устраняются ошибки и разрабатываются корректирующие мероприятия. После этого снова начинается процесс планирования — круг замыкается.



Рис. 1.4. Система контроллинга

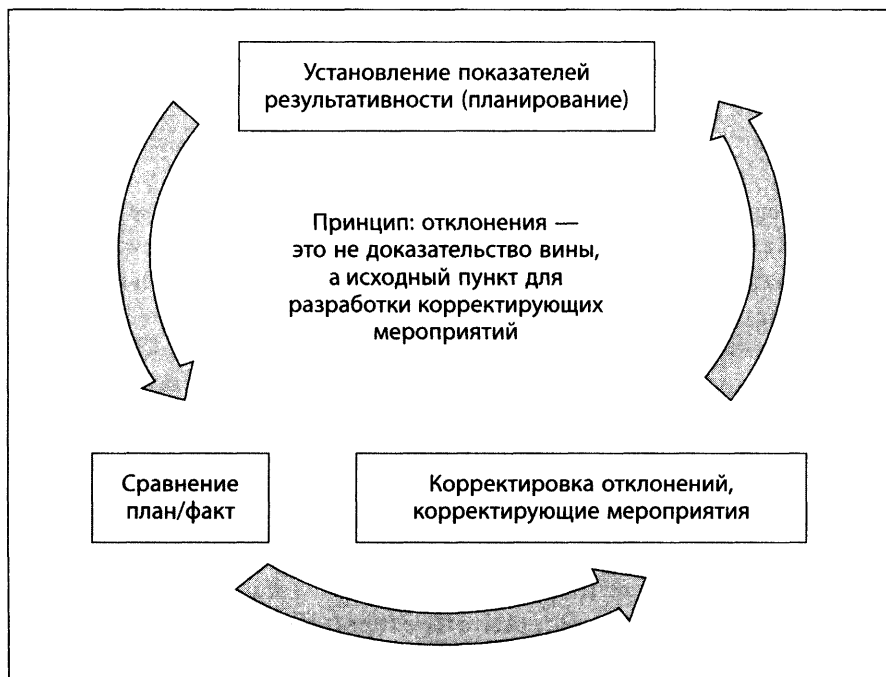


Рис. 1.5. Процедура работы контроллера

Важнейшей основой функционирования контроллинга «по кругу» является понимание того, что отклонения возникают вследствие изменений во внутренней и внешней среде. Поэтому к отклонениям нельзя относиться как к доказательствам вины, служащим основанием для наказания сотрудников. К отклонениям следует относиться как к основаниям для разработки корректирующих мероприятий, реализация которых призвана либо обеспечить достижение запланированных целей, либо адаптацию к изменившимся условиям.

В целом система контроллинга является системой сервиса для менеджмента. Менеджмент использует систему контроллинга для разработки планов деятельности компании и черпает из системы контроллинга информацию, используемую при принятии решений. Реализация управленческих решений, представленных в виде планов, означает достижение конкретных результатов.

Реализацию системы контроллинга можно рассмотреть на примере компании Schering, мультинационального концерна фармацевтической отрасли с численностью сотрудников по всему миру около 25 тыс. человек и оборотом 4,8 млрд. евро (2001 г.). В примере рассматривается специфика крупной компании, система контроллинга в которой чрезвычайно дифференцированная. Такая система контроллинга в компании средних размеров вряд ли реализуема — хотя бы из-за соображений рентабельности. Система контроллинга состоит из четырех элементов: философия (цели и принципы системы), инструменты, организация и процесс контроллинга (рис. 1.6).

Цель системы контроллинга в компании Schering состоит в повышении прозрачности как предпосылки построения эффективной системы управления. Философия контроллинга базируется на трех управленческих принципах:

- деятельность, ориентированная на план;
- децентрализованная и персонифицированная ответственность;
- управленческие показатели, выраженные в количественной форме.

Субсистемы «Инструменты», «Организация» и «Процесс» выстраиваются и используются на основе философии контроллинга.

Инструменты контроллинга базируются на использовании гибкой системы банков данных, в которых содержится информация из системы расчета затрат, из системы калькулирования, из системы расчета прибыли и пр. Кроме того, эта информация дополняется информацией о рынке и стратегической информацией. Другими важнейшими инструментами контроллинга являются инвестиционные расчеты, а также использование показателей и построение систем показателей. Использование перечисленных инструментов осуществляется как в системе планирования, так и в системе управления и контроля, либо в рамках внутрифирменной отчетности.



Рис. 1.6. Концепция контроллинга в компании Schering

Организация системы контроллинга примерно одинакова в современных компаниях. Наряду с центральной службой контроллинга (контроллинг компании), которая выполняет задачи координации деятельности отдельных дивизионов и функциональных подразделений, существуют децентрализованные подразделения контроллинга в отдельных функциональных подразделениях, в дивизионах, на заводах и в дочерних предприятиях. Работа контроллинга в организационной структуре осуществляется по принципу «пунктирной линии». При такой схеме чрезвычайно важно обеспечить доступ к контроллинговым ноу-хау на местах, т.е. в отдельных функциональных подразделениях. Такая модель работы соответствует активно обсуждаемой в настоящее время концепции самоконтроллинга.

Процесс контроллинга характеризуется взаимосвязью системы информационного обеспечения и системы планирования. Дивизионы планируют самостоятельно и детально — на основе глобальных плановых значений, доводимых руководством предприятия. Планы отдельных дивизионов

далее консолидируются и согласовываются друг с другом на высшем уровне (консолидация планов). Координирующая функция контроллинга определяется оперативным трехлетним планированием. Планы и управленческие мероприятия выражаются количественно — в виде системы показателей.

Конечная цель состоит в организации совместного обучения, предназначенного для дальнейшего развития и совершенствования системы контроллинга и преодоления конфликтов между функциональными подразделениями. Построение и дальнейшее развитие системы контроллинга направлено на повышение привлекательности идеи контроллинга для сотрудников. Основные идеи контроллинга должны принять все сотрудники, что позволит реализовать в компании идеи самоконтроллинга, функционирующего без постоянного вмешательства специально выделенного подразделения, занимающегося контроллингом.

1.3. Контроллер в организации

После обсуждения задач контроллера обратимся к личности контроллера и его роли в организации. Как уже было отмечено, роль контроллера в системе планирования заключается в координации отдельных планов и организации общего процесса планирования в компании. Контроллер участвует в процессе планирования и в выстраивании системы информационного обеспечения менеджмента, что определяет его непосредственную подчиненность руководству компании. Однако деятельность контроллера охватывает все уровни организационной иерархии и все подразделения компании. Соответственно в крупных компаниях система контроллинга является весьма дифференцированной, включая большое число децентрализованных контроллинговых подразделений.

Задачи и роль контроллера в значительной мере зависят от размеров компании. Контроллер в компаниях средних размеров «и швец, и жнец, и на дуде игрец» и занимается, как правило, не только контроллинговыми задачами. Крупные компании, как правило, разделяют свое финансовое управление на отдел контроллинга и казначейство, граница между которыми более или менее четкая.

Важным средством определения задач контроллера и его роли в компании является составление должностной инструкции. На рис. 1.7 представлена должностная инструкция контроллера компании Lamy — компании средних размеров, выпускающей письменные принадлежности. В должностной инструкции содержится информация о ранге и о подчиненности контроллера, а также точный перечень его задач и прав. Должностная инструкция является хорошим инструментом, позволяющим четко прописать рамки контроллинговой деятельности и документально оформить роль контроллера в компании.

LAMY	Должностная инструкция	C. Josef Lamy GmbH
1.0. Название должности Руководитель отдела контроллинга	2.0. Уровень в иерархии Руководитель сферы	3.0. Замещает
4.0. Цели деятельности — Разработка и использование методов, направленных на достижение целевого значения прибыли по компании в целом — Сервисная поддержка менеджмента (в качестве аналитика, советника и экономического лоцмана), направленная на реализацию идеи самоконтроля		
5.0. Название должности непосредственного руководителя: Директор компании		
5.1. Занимающий должность обязан также выполнять профессиональные распоряжения, отданные —		
6.0. Название должности сотрудника, находящегося в непосредственном подчинении Руководитель отдела информационных технологий		
6.1. Занимающий должность отдает профессиональные распоряжения Руководителю финансовой бухгалтерии Руководителю производственной бухгалтерии Руководителю службы персонала Руководителю отдела обработки текстовой информации Внешним сотрудникам, занятым в сфере контроллинга и информационных технологий		
7.0. Занимающего должность замещает Директор по финансовым, административным и экономическим вопросам Руководитель администрации		
8.0. Занимающий должность замещает Руководителя администрации		
9.0. Специальные права (Здесь перечисляются специальные полномочия и права, не связанные напрямую с уровнем в иерархии и рассматриваемые как дополнительные помимо основных полномочий) — Право генеральной подписи — Банковское полномочие — Уполномоченный по коммерческим вопросам		

10.0. Описание профессиональной деятельности, выполняемой занимающим должность самостоятельно

Планирование

- Содействие при разработке целей компании
- Координация плановой и бюджетной работы

Управление

- Построение информационной системы, в которой содержится информация о плановых, фактических и ожидаемых значениях
- Своевременное проведение сравнения план/факт по выручке, затратам, прибыли, поступлениям, выплатам и др., при необходимости с пояснениями (с целью избежания или устранения нежелательных отклонений)
- Информирование руководства о значительных отклонениях от целевых значений
- Анализ отклонений и обсуждение результатов с руководителями центров ответственности, а также разработка корректирующих мероприятий
- Проведение расчетов эффективности

Организация / Информационные технологии

- Проведение стоимостного анализа косвенных затрат во всех подразделениях
- Проект-менеджмент по закрытым рационализаторским проектам
- Реализация проектов внедрения информационных технологий
- Выбор необходимого стандартного программного обеспечения
- Предложения руководству о необходимом компьютерном оборудовании

Прочее

- Подготовка и проведение стратегических плановых совещаний (совместно с директором по маркетингу)
- Сотрудничество с экономическим комитетом Торговой палаты
- Выполнение прочих поручений руководства

Указание для занимающего должность:

Эта должностная инструкция определяет ваши задачи и полномочия. Вы обязаны действовать и принимать решения в соответствии с этой должностной инструкцией. Вы должны информировать вашего непосредственного руководителя, если происходят значительные отклонения от указанного в инструкции.

Дата:	Дата:	Дата:	С должностной инструкцией ознакомлен
Непосредственный руководитель	Руководитель подразделения	Руководитель службы управления персоналом	Дата: Подпись занимающего должность

Рис. 1.7. Должностная инструкция

1.4. Контроллинг — для кого?

На промышленных предприятиях контроллинг в последние десятилетия получил широкое распространение. Нет ни одного промышленного предприятия, у которого не было бы отдела контроллинга или должности контроллера. В силу этого сформировалось мнение, что контроллинг полезен только промышленным предприятиям. Однако в последние годы ошибочность такого утверждения стала очевидной. Сегодня контроллинг используется практически всеми предприятиями, а не только промышленными. Поэтому в дальнейшем мы рассмотрим подробнее использование контроллинга в разных сферах.

1.4.1. Контроллинг в торговых компаниях

Что касается эффективности построенных систем контроллинга, то в торговой сфере наблюдается определенное отставание. Это связано с тем, что контроллинг до сих пор не рассматривался как необходимый атрибут системы управления торговой компанией. Поэтому философия контроллинга в торговой сфере (задачи, организация и инструменты) до сих пор не была глубоко проработана. При разработке системы контроллинга необходимо учесть особенности торговой сферы, большое значение для нее следующих факторов:

- места расположения (в том числе филиалов);
- жизненных циклов различных типов предприятий (дискаунтеров, супермаркетов, гипермаркетов, специализированных рынков и др.);
- широты и глубины ассортимента в противоположность значению отдельных позиций;
- потребности в наличии информации и в координации деятельности сферы закупок и сферы продаж (из-за аспектов, связанных с управлением ассортиментом);
- управления физическими потоками товаров;
- организации и управления площадями, на которых выставлен товар;
- управления персоналом.

Практика работы торговых компаний требует построения системы контроллинга, учитывающей значение всех перечисленных элементов. Только в этом случае система контроллинга будет соответствовать требованиям менеджмента. Некоторые авторы описывают, как может выглядеть целостная система контроллинга в торговой компании. В центре интегрированной системы контроллинга в торговой компании находится банк данных, служащий основой построения системы информационного обеспечения и управления отдельными подразделениями (см.: *Moehlenbruch и Meier, 1998*). Назовем важнейшие элементы такой системы.

- **Общий контроллинг:** финансовый контроллинг, организационное и стратегическое планирование, инвестиционный контроллинг, управление филиалами, развитие предприятий различных типов, общее управление клиентами.
- **Контроллинг персонала:** гибкое планирование персонала и измерение результативности посредством сканирования, «квалификационный контроллинг».
- **Контроллинг ассортимента:** планирование ассортимента (повторное включение или исключение отдельных видов товаров в продуктовый портфель, общее управление товарными группами), регулирование ассортимента, контроль ассортимента.
- **Контроллинг использования площадей:** управление использованием площадей на основе сканирования аналитических данных об эффективности использования площадей, системы управления использованием площадей.
- **Контроллинг складского хозяйства:** система заказов, внешняя логистическая система, внутренняя логистическая система, прием товара и координация работы склада, отгрузка товара.

Очевидно, что сквозная система сбора и агрегирования информации является важнейшим элементом интегрированной системы контроллинга в торговой компании. В 1999 г. было проведено исследование, в ходе которого было выявлено, какие именно информационные системы и какая именно информация о товарах и клиентах используются в практике работы немецких торговых компаний. В ходе исследования было опрошено 45 немецких торговых компаний, суммарный оборот которых составляет около 79% оборота розничной торговли продуктами питания (см.: *Schroeder*, 2001).

Согласно результатам исследования, большинство торговых компаний использует такие информационные системы, как система сканирования и закрытая система управления складским хозяйством. Почти половина торговых компаний располагает хранилищами данных (Data Warehouse). Однако менее 25% торговых компаний используют такие клиенто-ориентированные информационные системы, как карточки клиента, система Data Mining, и централизованную систему управления рекламациями. Кроме того, исследование показало, что работа с информацией о товарах (например, выручка, маржа, ежедневный объем продаж по отдельным товарам) налажена лучше, чем работа с информацией о клиентах (например, удовлетворенность клиента, социологическая и демографическая информация, доля продаж постоянным клиентам). В такой ситуации потенциал ориентированного на клиента управления ассортиментом, выстраиваемого на основе согласования данных о товарах и данных о клиентах, не реализуется. Результаты исследования позволяют также утверждать, что не все торговые компании управляются эффективно и не все способны выживать в острой конкурентной борьбе.

Поскольку построение информационных систем, а также сбор и обработка информации связаны с достаточно большими затратами, менеджмент торговых компаний всегда должен рассматривать получаемую информацию с точки зрения соотношения «затраты / выгоды».

1.4.2. Контроллинг в страховых компаниях

Страховые компании в последние годы также стали уделять контроллингу гораздо больше внимания. Это связано в первую очередь со структурными изменениями в страховой отрасли и обострением конкуренции. Причинами структурных изменений стали:

- снижение степени государственного вмешательства в деятельность рынка страховых услуг;
- слияния на рынке финансовых услуг;
- критическое отношение потребителей страховых услуг к деятельности страховых компаний;
- разработка современных технологий обработки информации и коммуникационных технологий (см.: Fischer 1996, S. 90).

Раньше управленческий инструментарий страховых компаний определялся законодательно. Например, стандарты отчетности страховых компаний, направляемой в государственные органы, определялись нормативными актами. Однако вследствие обострения конкуренции в последние годы вырос интерес к построению эффективных систем планирования, управления и контроля. Этот интерес ориентируется на использование экономического инструмента, который в других отраслях (например, в автомобилестроении) используется уже достаточно давно. Речь идет о технологии расчета затрат по процессам. Схема использования технологии расчета затрат по процессам в страховой компании в этом разделе подробно не рассматривается. Об этом речь пойдет в специальном разделе, посвященном рассмотрению систем расчета затрат и результатов. На рис. 1.8 представлена общая схема использования этого инструмента применительно к страховой компании.

Внедрение технологии расчета затрат по процессам в страховой компании преследует те же цели, что и в других компаниях (см.: Fischer, 1996, S. 93):

- предоставление информации о затратах, используемой при принятии решений, касающихся протекающих в компании процессов;
- предоставление информации о затратах, используемой при принятии решений, касающихся продуктовой политики и управления продуктовым портфелем;
- достижение прозрачности затрат в сфере внутрифирменных процессов;
- упрощение системы калькулирования при одновременном повышении точности расчетов.

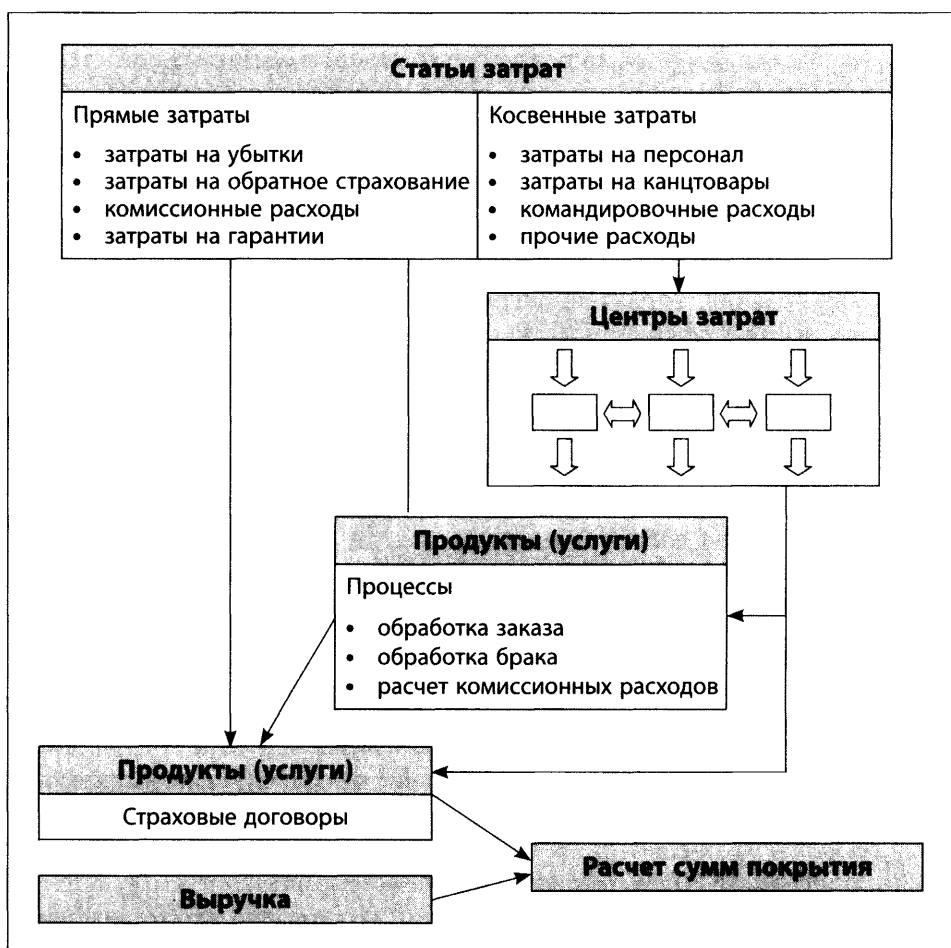


Рис. 1.8. Расчет затрат по процессам в страховой компании
(Fischer, 1996, S. 95).

В качестве аргумента против внедрения технологии расчета затрат по процессам говорят, что доминирующая в этом секторе (как и в сфере вообще) «офисная работа» не может быть описана при помощи четких соотношений «вход» / «выход» (англ. “input” / “output”). Возможность такого описания протекающих в компании процессов является существенной предпосылкой для использования процессно-ориентированного расчета затрат. Однако существует метод, позволяющий измерять результативность административных процессов и процессов обработки информации. При помощи такого метода возможно описание большей части процессов в страховой компании. В качестве процессов выделяются, например, составление предложения (оферты), заключение договора, обработка ущерба, расчет комиссионных расходов и т.п.

Однако в страховом бизнесе основные расчетные величины и статьи затрат (например, затраты на покрытие убытков) в значительной степени зависят от случая. Высокая зависимость от случая должна быть учтена при разработке систем планирования, управления и контроля. Кроме того, выгоды от использования контроллинговой информации следует соизмерять с затратами на ее получение (см.: *Theil, 2002*).

Описанные выше структурные изменения влияют прежде всего на системы управления рисками, сбытом и стоимостью. Особое внимание уделяется, как правило, управлению сбытом и контроллингу в сфере сбыта, поскольку в этой сфере существует прямой контакт с клиентом (см.: *Richter, 1998, S. 350*). К управлению сферой сбыта предъявляются высокие требования. Соответствовать этим требованиям можно только в случае наличия эффективного управленческого инструментария. Например, должна иметься информация о рентабельности отдельных продуктов, каналов сбыта, агентств и клиентов. Система контроллинга способна генерировать такую информацию только в том случае, если она построена по многокритериальному принципу и базируется на использовании информационных технологий.

1.4.3. Контроллинг в банках

Среди тенденций, обуславливающих возрастающее значение контроллинга в банковской сфере, следует назвать обострение конкуренции, необходимость снижения затрат, снижение ставки по кредитам, высокие риски, переориентацию целей от роста бизнеса к увеличению прибыли.

При построении системы контроллинга особое значение имеет организация системы учета. С одной стороны, это обусловлено необходимостью сбора и передачи внутрифирменной информации. С другой — играют роль особенности банковской сферы, в которой различают так называемые «стоимостную» и «производственную» области. На рис. 1.9. представлено сопоставление двух частей банковской сферы (см.: *Schwager, 1998, S. 5*).

Эти части характеризуются значительными отличиями, различаются и используемые методы калькулирования (рис. 1.10). В «производственной»

«Стоимостная» часть	«Производственная» часть
• Сфера финансов и ликвидности • Создание и использование возможностей размещения капитала • Выручка по процентам и затраты на проценты	• Организационно-техническая сфера • Документация «физических» банковских услуг • Комиссионные расходы, затраты на единицу продукции, затраты на персонал и инфраструктуру, амортизация

Рис. 1.9. Дуализм банковской сферы

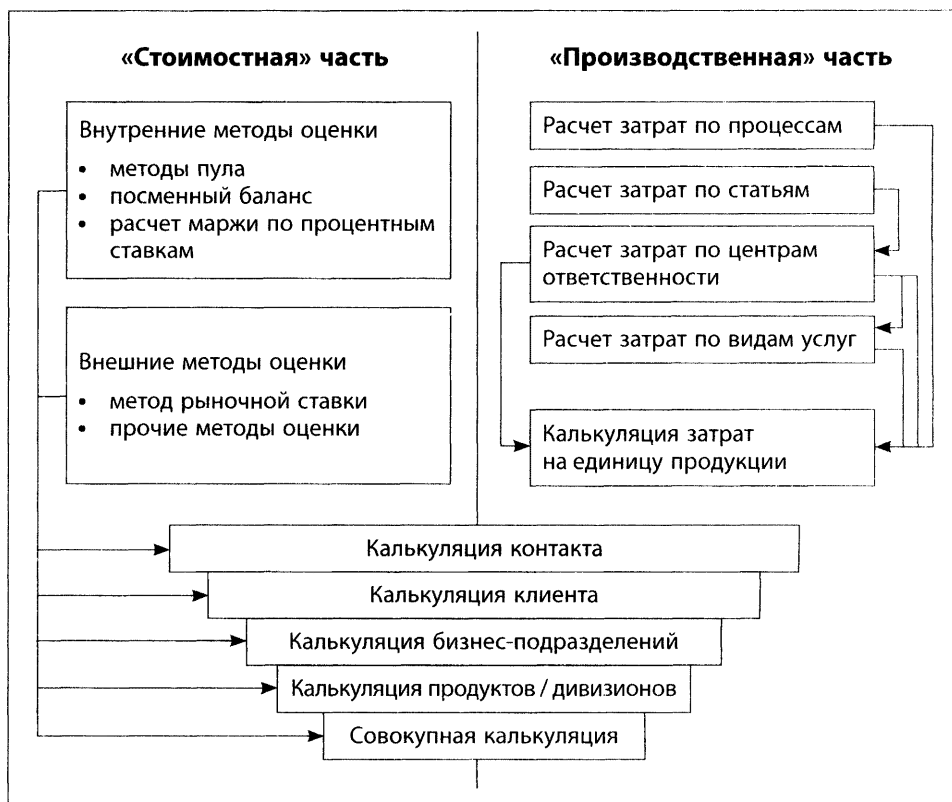


Рис. 1.10. Виды калькулирования и методы, используемые в «производственной» и «стоимостной» частях банковской сферы (Schwager, 1998, S. 5).

части доминирует традиционный расчет полных затрат. Распределение косвенных затрат осуществляется на основе ставок надбавок и коэффициентов эквивалентности. Однако именно в силу значительной доли косвенных затрат в банковской сфере целесообразным представляется использование других методов распределения косвенных затрат, в частности расчета затрат по процессам.

Во внутрифирменной отчетности банков, как в системах калькулирования, информация о затратах на выполнение процессов, о группах клиентов, о соблюдении бюджетов и результатах работы дивизионов встречается сегодня достаточно редко. Однако популярны калькулирование затрат на обслуживание клиента, информация о запасах, о расчете затрат по центрам ответственности, о затратах на единицу калькуляционного объекта или о балансе филиалов. Как правило, руководство банков и филиалов получает информацию автоматически и в письменной форме, а не по желанию или по запросу.

Использование современных инструментов контроллинга сначала получило распространение в «стоимостной» части, однако «производственная»

часть не поддержала идею использования этих инструментов. Это объясняется тем, что приоритетом номер один является сохранение доверия между банком и клиентом. Поскольку предоставление банковских услуг связано с коммерческой тайной клиента, то ценовая конкуренция между банками становится особенно актуальной. Это утверждение действительно лишь в отношении банковских продуктов, в значительной степени подверженных ценовой конкуренции. Для расчета затрат продуктов, менее подверженных влиянию ценовой конкуренции, целесообразно использование метода расчета затрат по процессам, позволяющего, например, определить нижнюю границу цены.

Изменения в системе внутрифирменной банковской отчетности касаются в первую очередь сбора, обработки и передачи информации, ориентированной на потребности пользователя, а также использования автоматизированных систем управления (*Schwager, 1998, S. 4*).

1.4.4. Контроллинг в сфере общественного управления

Внедрение контроллинга в сфере общественного управления было ответом на ситуацию «двойного кризиса» — с одной стороны, высокая и постоянно увеличивающаяся задолженность, с другой — критикуемое клиентами (т. е. гражданами) качество услуг, оказываемых органами общественного управления.

При более подробном рассмотрении были выявлены причины сложившейся кризисной ситуации. По сравнению с предприятиями частного сектора в большинстве организаций, находившихся в государственном управлении, не существовало программ оказания услуг и не были определены «продукты» как таковые. Система внутренней отчетности — важнейший элемент системы информационного обеспечения в частной компании — в этом секторе отсутствовала. В силу неразвитости системы расчета затрат контроль результативности деятельности отдельных структурных подразделений таких организаций либо невозможен, либо крайне затруднителен. Кроме того, системы сбора внутрифирменной информации и коммуникации существовали лишь на бумаге. Были также очевидны недостатки в работе органов общественного управления в сфере работы с клиентами (гражданами) и в сфере управления персоналом. Отмечалось плохое распределение ответственности между управлениями и советами общины, приводившее к постоянным конфликтам и спорам.

Коммунальный совет по управлению предложил так называемую «новую управленческую модель», направленную на реализацию реформ в сфере коммунального управления. Важнейшие элементы этой модели представлены на рис. 1.11.

Внедрение «новой управленческой модели» одновременно послужило толчком к внедрению контроллинга в органах общественного управления. В рамках этой модели контроллинг рассматривается как система координирования и управленческого сервиса.

- Четкое разделение ответственности между управлением и политикой
- Уменьшение значения централизованного управления и поддержка системы децентрализованного управления
- Контрактное управление
- Децентрализованная ответственность за использование ресурсов, объединение профессиональной ответственности и ответственности за использование ресурсов
- Организационное развитие
- Работа, ориентированная на результат
- Развитие персонала
- Внедрение различных инструментов экономического управления (расчет затрат и результатов, бюджетирование, показатели, отчетность)

Рис. 1.11. Элементы «новой управленческой модели» (Steinbrenner 1995, S. 288 и Hilbertz 1996, S. 238)

Базовая идея контроллинга хорошо реализуется в сфере управления, однако с учетом ряда специфических особенностей. Для контроллинга в сфере управления, т. е. целенаправленного планирования, управления и контроля выполнения задач общественного характера, согласно мнению экспертов, хорошо подходит так называемая «3-Е-модель» — effectiveness, efficiency, economy (Becker и Weise; Budaeus 1999, S. 55). С помощью этой модели, содержащей иерархию целей по производительности, процессам и затратам, можно проследить соблюдение интересов различных групп — например, граждан, политиков и др. (рис. 1.12). На основе поставленных управленческих целей определяются так называемые «входы» или «inputs» (ресурсы) — персонал и инфраструктура. Ресурсы в процессе создания продуктов преобразуются в так называемые «выходы» или «outputs». Примером продукта может служить проведение учебного занятия в школе. «Выходы» имеют определенные характеристики (например, способность школьников читать) и подлежат анализу со стороны руководства.

В центре внимания контроллинговых мероприятий в сфере управления результативностью находятся планирование стратегии и целей, а также контроль степени достижения целей (Becker и Weise, 2000). Успешное управление возможно только в том случае, когда цели согласованы между различными заинтересованными лицами (политическими и административными фигурами, учреждениями) и существует четко сформулированная концепция целей и планирования. Для мониторинга процесса достижения целей разрабатывается система показателей, на основе которой строится система внутренней и внешней отчетности. Для стратегического планирования целей и ресурсов, а также для контроля степени достижения целей, сформулированных в рамках многомерной системы, используется хорошо зарекомендовавшая себя концепция Balanced Scorecard (Kaplan, Norton, 1997).

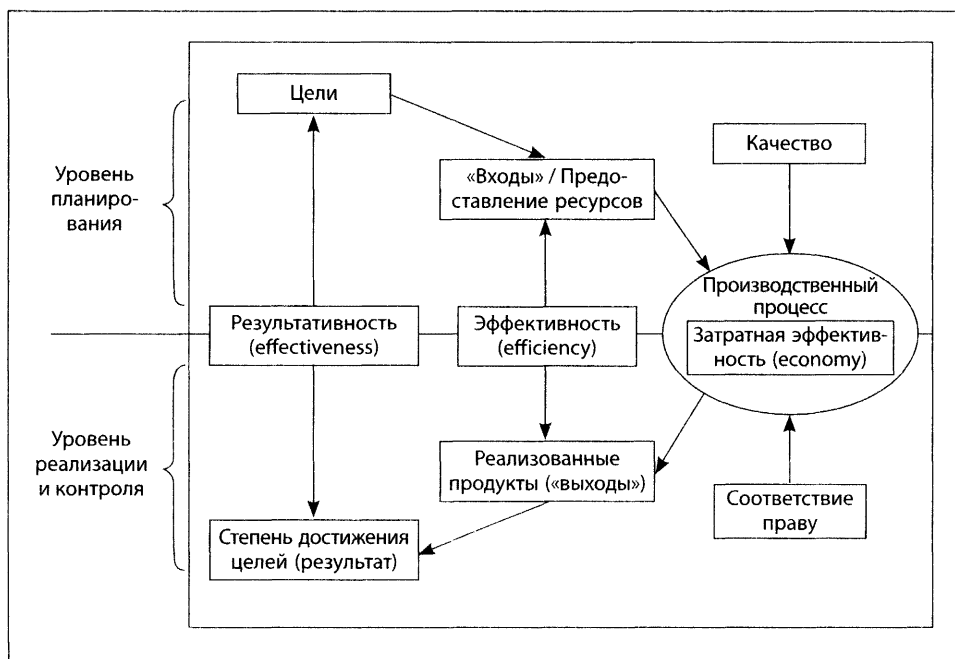


Рис. 1.12. Модель 3-Е для построения контроллинга в сфере общественного управления (Budaeus, S. 61)

В центре внимания системы управления эффективностью находится планирование и контроль производительности и экономичности при одновременном отслеживании аспектов качества и соблюдения правовых норм (Becker и Weise, 2002). К централизованным задачам контроллинга, скорее, оперативного уровня относятся: построение системы годового планирования и бюджетирования, управление затратами и качеством, а также планирование и управление продуктами и услугами внутреннего потребления. Например, в рамках «новой управленческой модели» особое значение в системе бюджетирования имеет последовательное соединение профессиональной и финансовой ответственности. Современная концепция бюджетирования основывается на том, что отдельные подразделения должны принимать самостоятельные решения, какие человеческие ресурсы и капитал понадобятся им для производства своих продуктов (оказания услуг). Однако принятие таких решений требует прозрачности в отношении затрат по отдельным продуктам или продуктовым группам. Другими словами, должна существовать система расчета затрат и результатов, в которой содержатся как плановые, так и фактические значения. На базе такой информации проводится сравнение план/факт и анализируются возникающие отклонения.

Для функционирования системы управления результативностью и эффективностью руководство должно располагать оперативной, многоуровневой, понятной и содержательной системой внутренней отчетности. Со-

гласно проводившимся в Германии исследованиям среди 1500 коммун, 2/3 опрошенных организаций не располагают стандартизированной системой внутренней отчетности. Поэтому можно сделать вывод, что потребность в улучшении систем контроллинга в этой сфере весьма велика.

Контроллинг в сфере общественного управления только начинает внедряться. В последние годы профессионализм управленческих кадров в экономических вопросах существенно вырос. Кроме того, весьма высоким стал спрос и на квалифицированные контроллинговые кадры (Pook, Fischer, 2002).

1.4.5. Контроллинг в неприбыльных организациях

Как уже было отмечено, контроллинг стал необходимым атрибутом деятельности любой организации частного сектора. Но так называемые неприбыльные организации долгое время отказывались от использования экономических инструментов управления. Однако поскольку такие организации стали получать от государства все меньше средств, то для продолжения функционирования они должны обратить внимание на инструменты контроллинга.

В рамках специального исследования были проанализированы состояние и возможные тенденции в развитии контроллинга в сфере неприбыльных организаций. В настоящее время уровень знаний о задачах и возможностях контроллинга в этой сфере сопоставим с уровнем знаний в производственных компаниях. На рис. 1.13 представлена информация о том, с какими утверждениями можно согласиться полностью, а с какими — лишь частично.

Полное согласие	Частичное согласие
• Контроллинг обслуживает систему управления • Контроллинг должен учитывать аспекты организации и управления персоналом • Контроллинг уделяет большое внимание контролю плановых значений • Контроллинг реализуется в процессе совместной деятельности контроллера и линейного менеджера • Контроллеры выстраивают систему ориентированного на прибыль планирования	• Контроллинг — это новое название того, чем мы в своей организации уже долгое время занимаемся • Контроллинг можно рассматривать как расширенную систему внутреннего учета • Контроллинг — это то, что делают контроллеры • Контроллингу у нас придется туго, поскольку мы вынуждены работать в рамках многочисленных законодательных ограничений • Внедрение контроллинга означает отказ от соблюдения большого числа предписаний и правил • Что такое контроллинг, я точно не могу сказать • Контроллинг нашей организации не подходит, поскольку мы не ориентированы на прибыль

Рис. 1.13. Понимание контроллинга в неприбыльных организациях (Weber, Hamprecht 1995, S. 126)



Рис. 1.14. Возможный путь построения системы контроллинга в неприбыльной организации (Weber, Hamprecht 1995, S. 130)

В рамках исследования было также выяснено, какие результаты ожидаются от внедрения контроллинга в неприбыльных организациях. При этом чаще всего назывались: повышение внутренней прозрачности, построение профессиональной системы управления экономикой организации, снижение затрат, обеспечение эффективного контроля и выживаемости организации (несмотря на уменьшение дотаций). Анализ этих данных показывает, что контроллинг может стать инструментом внедрения экономических принципов в деятельность таких организаций и средством преодоления кризиса. Это возможно, например, за счет критической оценки продуктового портфеля и исключения из него неэффективных продуктов (услуг). Основной проблемой, препятствующей внедрению контроллинга в неприбыльных организациях, является недостаток соответствующих знаний и кадров.

Важнейшими аспектами построения контроллинга в неприбыльных организациях следует считать: построение системы стратегического планирования, повышение степени ориентированности на клиента, а также анализ внутренних процессов. На рис. 1.14 представлена возможная схема построения контроллинга в неприбыльной организации. При внедрении

контроллинга в практику этих организаций предпочтение должно отдаваться простым решениям, поскольку затраты на создание совершенной системы вряд ли окупятся и вызовут критику со стороны сотрудников.

1.4.6. Контроллинг в сфере здравоохранения

Внедрением контроллинга заинтересовалась система здравоохранения, в которой работают клиники, врачебные кабинеты, организации, оказывающие различные услуги, а также отраслевые производственные и торговые компании. Особая специфика этой отрасли состоит в том, что она характеризуется значительной степенью государственного вмешательства. Изменения рамочных правовых условий послужили важным стимулом к развитию контроллинга в системе здравоохранения. В этой сфере законодательно регулируется не только внешняя отчетность (например, план счетов), но и базовые внутренние аспекты — организации должны построить систему учета затрат и систему расчета результатов (*Graumann, Schmidt-Graumann, 2002*).

В настоящее время актуальной для здравоохранительных организаций Германии темой стала адаптация систем контроллинга к введенной в действие с 2003 г. системе оплаты труда, которая базируется на требованиях так называемых *Diagnosis Related Groups (DRG)* (*Guessow, Graeulich, Ott, 2002*). Концепция DRG-системы предусматривает разбиение многочисленных здравоохранительных учреждений на относительно однородные группы с примерно одинаковой структурой затрат. Это позволяет, с одной стороны, добиться прозрачности затрат на оказание сопоставимых услуг различными организациями, а с другой — разработать стандартизированные системы оплаты труда. В Австралии, где DRG-система уже внедрена, был разработан каталог, включающий 661 услугу, для каждого вида услуг были утверждены стандартные ставки стоимости.

Система экономического планирования, управления и контроля за оказанием медицинских услуг предполагает наличие системы расчета затрат и результатов, выполняющей следующие учетные цели (*Guessow, Graeulich, Ott, 2002*):

- достижение прозрачности отдельных видов деятельности и процессов с регистрацией объема оказанных услуг одному пациенту (от поступления до выписки);
- последующая калькуляция совокупных затрат на оказание услуг, контроль экономичности в сравнении с выручкой по соответствующей позиции в каталоге DRG;
- предоставление информации для обеспечения минимального уровня качества лечения при максимально низком объеме потребления ресурсов. Здесь особое значение имеет влияние на поведение медицинского и административного персонала, работа которого сравнивается с работой персонала в других учреждениях сферы здравоохранения.

Подпроцессы	Измеритель		Затраты на персонал		Материальные затраты	Совокупные затраты	Ставка затрат на процесс*
	Вид	Количество	Стандартные	Сумма			
...							
11. Подготовка стерильного стола	Пациенты	3 000	1×5 мин×1,20 DM/мин (BA) 1×5 мин×0,80 DM/мин (ОП)	30 000	—	30 000	10
12. Забор крови (срочно)	Пациенты (срочно)	500	1×5 мин×0,80 DM/мин (ОП)	2 000	2 000	4 000	8
...							
19. Ангиография	Пациенты	18 000	3×25 мин×0,80 DM/мин (ОП) 1×25 мин×1,20 DM/мин (BA) 1×25 мин×1,20 DM/мин (BA)	229 500	280 000	509 500	283
...							
25. Биопсия миокарда	Биопсии миокарда	100	3×10 мин×0,80 DM/мин (ОП) 1×10 мин×1,20 DM/мин (BA) 1×10 мин×1,50 DM/мин (ГА)	5 100	39 000	44 100	441
...							

* Зависит от объема «выхода».

BA = врач-ассистент, ГА = главный врач, ОП = обслуживающий персонал.

Рис. 1.15. Ведомость учета затрат процессов кардиологической лаборатории (фрагмент) (Guessow, Graeulich, Ott, 2002, S. 186)

С учетом специфических особенностей сферы здравоохранения метод расчета затрат по процессам хорошо применим для построения системы учета затрат, соответствующей требованиям DRG (*Guessow, Graeulich, Ott, 2002*). На рис. 1.15 представлен пример использования метода расчета затрат по процессам. Этот метод позволяет добиться прозрачности процессов, достигаемых результатов и затрат в отдельных подразделениях. Такая прозрачность служит необходимой предпосылкой построения системы экономического планирования, управления и контроля в сфере здравоохранения, а также основой для переговоров здравоохранительных организаций с государственными органами.

Другой задачей контроллинга в этой сфере является анализ рыночной информации, информации о работе лечащего персонала, информации о поставленных диагнозах и назначенном лечении. Такая информация используется для разработки предложений о дальнейшей деятельности организации. Кроме того, контроллер выполняет роль модератора при переговорах медицинского персонала с руководством организации, касающихся установления плановых значений отдельных показателей и составления бюджетов (*Hecht, Schlepper, 2002*).

Поскольку работа в сфере здравоохранения требует определенных знаний в области медицины (например, касающихся проверки кодирования диагнозов и оказанных услуг, разработки программ лечения или проведения анализа отклонений), то в последние годы популярным стало такое понятие, как «медицинский контроллинг», который предполагает совместную работу персонала, имеющего медицинское образование, и персонала, имеющего экономическое образование. Другими словами, контроллинг в сфере здравоохранения не может быть делегирован только одному отделу, он зависит от совместной работы многих сотрудников.

1.4.7. Другие «новые» потребители контроллинга

В последнее время активно обсуждается внедрение контроллинга в организациях, деятельность которых не основана на экономических принципах или, по крайней мере, не предполагает какой-либо экономической интерпретации. Типичными примерами таких организаций могут служить театры или телевизионные студии.

Контроллинг в театре должен быть адаптирован к специфическим особенностям театральной деятельности. Другими словами, традиционные инструменты контроллинга используются в этой сфере в несколько измененном виде. В этой сфере желательно, чтобы контроллер обладал навыками человека искусства. Система контроллинга в театре должна соответствовать требованиям целостности, простоты, гибкости и поддерживаться информационными технологиями и быть сконцентрированной на ключевых областях. Институциональные аспекты при этом отходят на второй план, уступая место аспектам функциональным и инструментальным.

В театре, как и в других отраслях, существует своя контроллинговая специфика. Но принципиальная задача контроллинга остается той же — информационная поддержка руководства при принятии управленческих решений (*Almstedt, Biethahn, 1997, S. 386*).

Специфика контроллинга в телевизионных студиях (относительно новая сфера применения контроллинга) состоит в концентрации на построении системы расчета затрат. В качестве основных статей затрат рассматриваются затраты на приобретение программ, на персонал, на привлечение сторонних услуг, на исследование рынка, на управление. Эти статьи затрат распределяются по продуктам — отдельные транслируемые программы. Объектами контроллинга служат подразделения организации — производство программ, студия, продвижение и администрация. Производству программ придается особое значение. Польза контроллинга в этой сфере связана с оптимизацией самоуправления отдельных центров ответственности, с повышением эффективности и ростом прибыли.

2 ДИАГНОСТИКА СИСТЕМ УЧЕТА И ПЛАНИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

2.1. Этапы проведения

Системы учета и планирования деятельности предприятия являются важнейшими сферами деятельности контроллера, поэтому на первом этапе необходимо осуществить диагностику обеих систем. Мы исходим из того, что на каждом предприятии имеются базовые элементы контроллинга, поскольку есть система учета (по крайней мере, внешняя) и каждое предприятие использует данные из своей системы учета для более или менее стандартного документированного планирования. Следовательно, на каждом предприятии в какой-либо форме также выполняются задачи по координации снабжения информацией (частью его является система учета) и планирования.

Для анализа систем учета и планирования деятельности предприятия используйте опросные листы.

Опросный лист «Диагноз системы учета»

- Расчет затрат по видам:
 - различаются ли постоянные и переменные затраты?
 - достаточно ли дифференцированы виды затрат?
- Расчет затрат по центрам финансовой ответственности: структурированы ли центры затрат по четко разделяемым сферам ответственности?
- Расчет затрат по носителям:
 - используются ли единые и целесообразные методы калькулирования?
 - документированы ли методы?
 - насколько регулярно осуществляется калькуляция фактических издержек?
 - осуществляется ли расчет прибыли в краткосрочном периоде?
- Насколько дифференцирован расчет выручки?

- Имеется ли целесообразное планирование затрат?
- Можно ли рассчитать суммы покрытия по принятым решениям?
- Расчет инвестиций:
 - используются ли целесообразные единые методы инвестиционных расчетов?
 - документированы ли эти методы в форме руководства к действию?
- Функционирует ли согласование расчета затрат/выручки и финансового расчета?
- Насколько регулярно составляются обзоры ликвидности?
- Существует ли четко определенная связь расчета затрат/выручки и планирования?

Опросный лист «Планирование деятельности предприятия»

- Имеется ли стратегическое планирование?
- Известны ли специфические сильные и слабые стороны собственного предприятия и конкурентов?
- Имеется ли целостная система планирования результатов (бюджетирование)?
- Используются ли специальные методы планирования проектов?
- Существуют ли письменно зафиксированные планы на год и на несколько лет?
- Согласованы ли между собой отдельные планы (например, по обороту, снабжению, инвестициям) для всех периодов планирования?
- Насколько урегулирован процесс планирования?
- Имеется ли соответствующий справочник по планированию?

Ответы на вопросы опросных листов создают общую картину базовых систем — системы учета и планирования деятельности предприятия. Теперь вы знаете, какие функции контроллинга уже выполняются в существующих системах и где возможны недостатки, которые должны быть устранены для создания действенной системы контроллинга.

На многих малых и средних предприятиях существует система учета, в которой расчет затрат и объемов производства еще не достиг уровня управленческого инструмента. Здесь еще доминируют цифры из финансовой бухгалтерии, зачастую не хватает систематического и всеобъемлющего планирования. О смысле и цели планирования также существуют неясные представления.

2.2. Что для этого необходимо

2.2.1. Основы системы учета

Система учета предприятия занимается систематическим учетом всех (количественных) движений товаров и связанных с ними, а также выходящих за их рамки денежных (стоимостных) изменений. Исходя из данных, отраженных в документации (например, в форме счета на закупку сырья),

информация подвергается дальнейшей обработке. Она агрегируется, относится к различным объектам, например организационным единицам, но может быть также заново оценена в целях расчета, ориентированного на принятие решений. Подготовленная таким образом информация затем используется в следующих целях:

- удовлетворение потребности предприятия в информации для поддержки внутрифирменного процесса принятия решений и их реализации (планирование, управление и контроль);
- удовлетворение потребности внешних структур в информации согласно законодательным предписаниям (например, для годового отчета) или для самопрезентации предприятия.

Вся система учета может быть, таким образом, разделена на внутреннюю и внешнюю. К *внешней* системе учета относятся в первую очередь финансовая бухгалтерия и связанные с ней второстепенные виды бухгалтерского учета. Внешняя система учета отражает финансовые взаимоотношения предприятия и его окружения. Примерами здесь могут быть закупки материала или техники, выплата зарплат и окладов или получение кредита в банке. *Внутренняя* система учета охватывает расчет затрат и объемов производства, плановые и инвестиционные расчеты, а также внутрифирменную статистику (рис. 2.1).

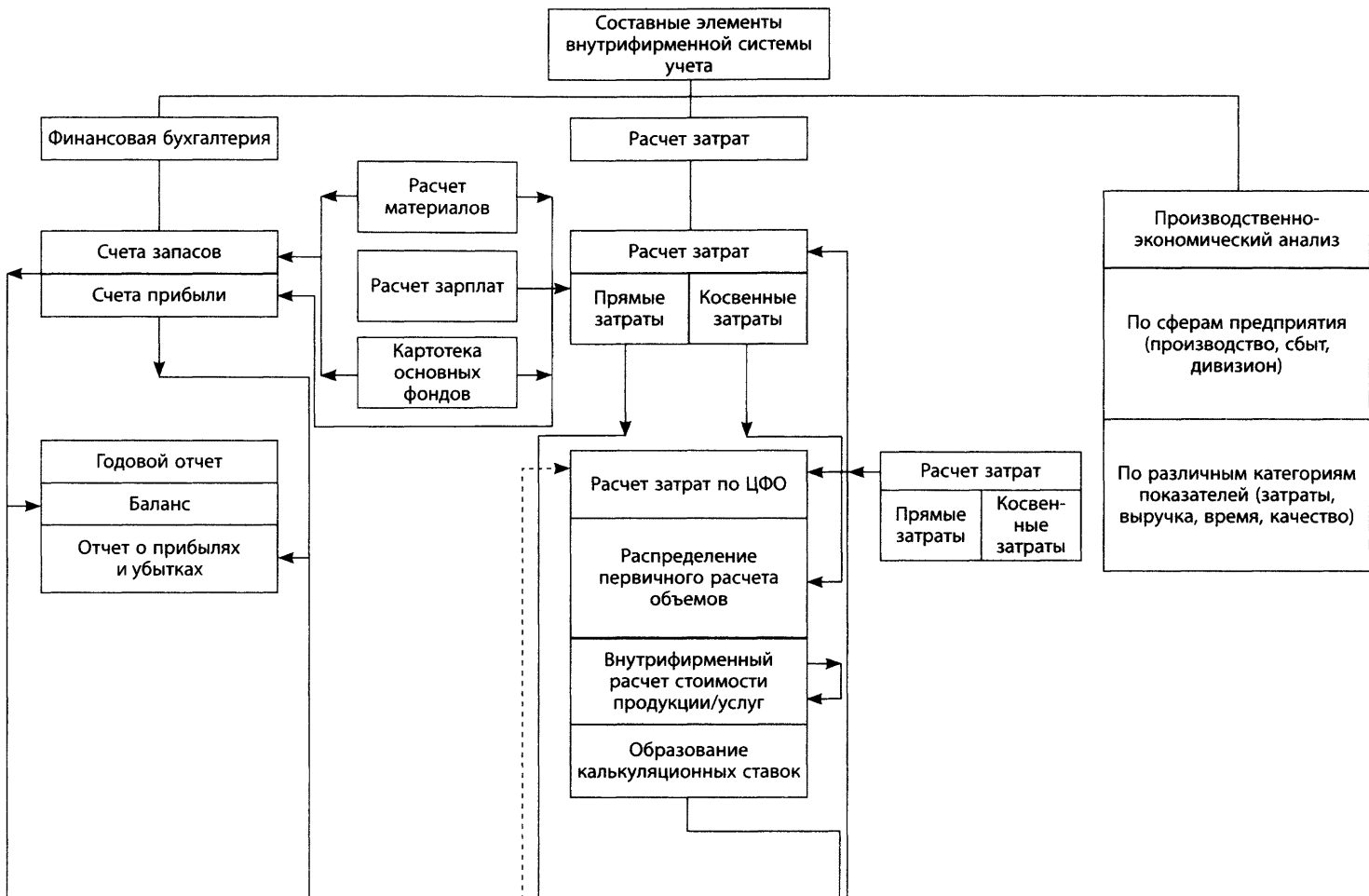
Форма учета в основном определена законодательно.

Для контроллера на первом плане стоит внутренняя система учета. Она базируется на внешней системе учета, используя различную информацию из нее. Инвестиционные расчеты используются при этом для оценки экономической эффективности на долгосрочный период. В расчете затрат и объемов производства производственные факторы, например сырье, отражены как приобретенные, оплаченные и документально зафиксированные внешней системой учета. Теперь речь идет об использовании производственных факторов внутри предприятия, т. е. о том, где используется, например, материал, в каком количестве и для производства какого продукта.

В целом задача внутренней системы учета состоит наряду с учетом в представлении и планировании процесса производства продукции/услуг и контроле экономической эффективности.

Расчет затрат и объемов производства как один из основных компонентов внутренней системы учета является важнейшей внутрифирменной системой информации для контроллера. Она используется для снабжения информацией систем планирования и контроля. Входные данные расчета затрат и объемов производства поступают большей частью из финансовой бухгалтерии. Поэтому задача контроллера состоит в налаживании оптимальных связей между финансовой бухгалтерией и расчетом затрат с учетом целей и объемов производства.

Существующее до сих пор и считающееся целесообразным разделение внешней системы учета и внутренних целей информирования столкнулось



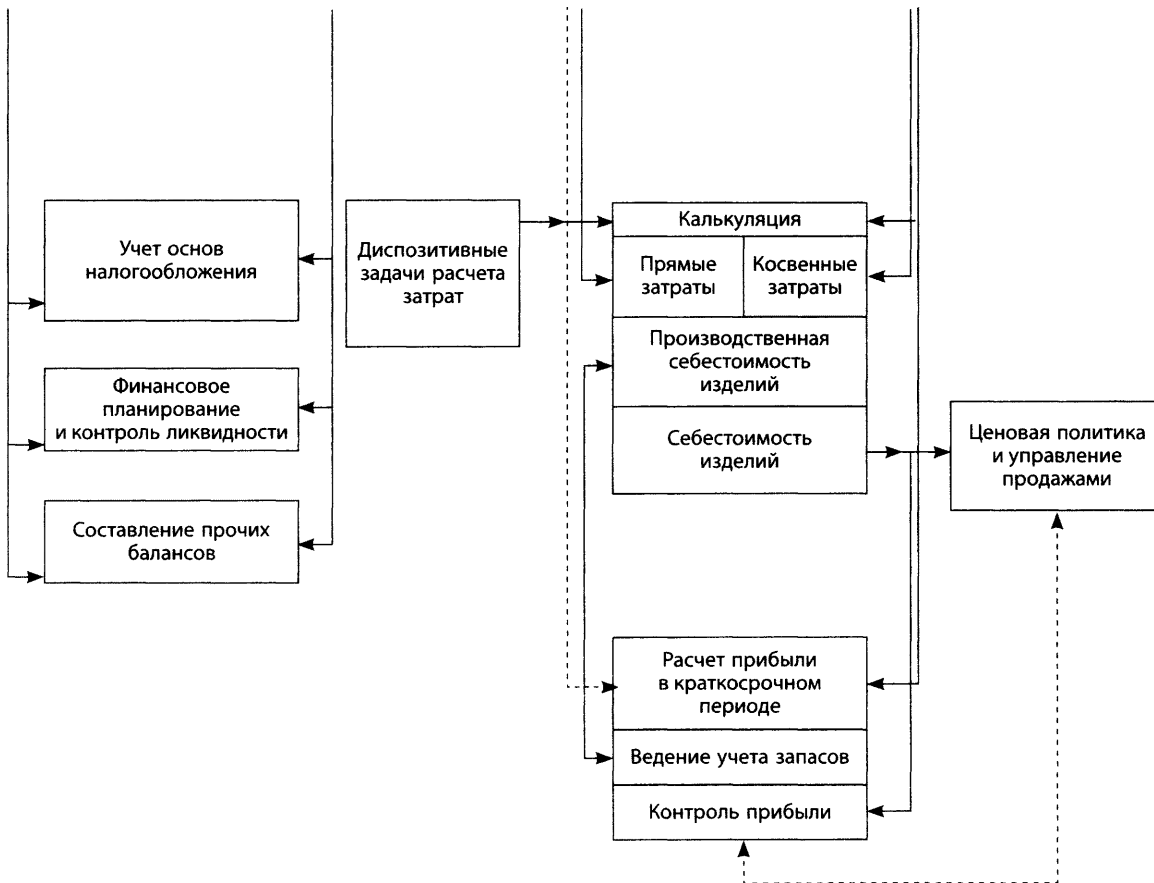


Рис. 2.1. Элементы внутрифирменной системы учета

в последние годы с развитием противоположной тенденции: внутренняя и внешняя системы учета интегрируются. Гармонизация внутренней и внешней систем учета происходит в основном по причине большей ориентации на международные правила ведения учета, усиления глобализации рынков товаров и услуг и предпринимательской деятельности, образования концернов из соображений экономического эффекта, а также по причине политики предприятий, все более последовательно ориентирующейся на рынки капитала для удовлетворения растущей потребности инвесторов в информации.

В результате стремления к полному слиянию систем учета объекты отчетности, периоды отчетности, стоимостные показатели, иерархии и целевые значения должны стать максимально идентичными. Масштаб слияния зависит от индивидуальных стратегий унификации на предприятии. Из-за законодательного нормирования внешней системы учета в большинстве случаев требуется адаптация внутренней системы учета к внешней. Требования к адаптации могут вытекать из применения различных целевых показателей успешности и различных базовых величин (объем производства/выручка и затраты/расходы) в обеих системах. Одной из важнейших предпосылок интеграции системы учета является создание общего банка данных. Часто это реализуется за счет перехода от обычной двухкруговой системы (финансовая и производственная бухгалтерии образуют два отдельных замкнутых круга бухгалтерского учета) к однокруговой системе, в которой существует одна единица учета и один банк данных, используемые для различных целей по-разному.

Гармонизация систем учета делает возможным единое толкование показателей результативности как внутри предприятий, так и вне их. Концептуальные и оценочные положения международных правил отчетности в большей степени опираются на концепции производственно-экономической теории, поэтому могут дать гораздо более реальную оценку экономической стоимости предприятия. Примером может служить использование рыночных или временных показателей при оценке активов и пассивов вместо затрат на приобретение или производственной себестоимости. За счет унификации системы учета некоторые процессы по сбору и обработке информации могут стать излишними, что приведет к повышению эффективности.

В эмпирическом исследовании, проведенном на 41 немецком предприятии, акции которых котируются на фондовой бирже, следующие преимущества гармонизации системы учета назывались чаще всего (см. *Hohe M.*, 2001, S. 155):

- устранение внутренних проблем коммуникации (61%);
- снижение комплексности и достижение прозрачности системы учета (41%);
- эффективность и экономия затрат в системе учета (37%);
- управленческие показатели лучше отражают процессы на предприятии (27%);

- более высокая объективность (24%);
- унификация и сопоставимость показателей в рамках всего предприятия (24%);
- большая понятность и принятие на международном рынке (20%);
- вклад в управление предприятием, ориентированное на стоимость (15%);
- возможность участия инвесторов в руководстве предприятием (12%);
- согласованная внутренняя и внешняя коммуникация (12%).

В крупных компаниях, например DaimlerChrysler AG или Siemens AG, разница между внутренними и внешними результатами уже в прошлом. Компания Daimler Benz AG восприняла интернационализацию внешней системы отчетности и стратегическую переориентацию концерна в 1995 г. как толчок к сближению информационной базы внутренней и внешней отчетности и реформированию систем управления предприятием.

Основанием и причиной гармонизации системы учета для многих немецких предприятий стала стандартизация отчетности, т. е. применение IAS (International Accounting Standards) или US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Согласно постановлению Комиссии ЕС, принятому в марте 2002 г., все акционерные общества Европейского Союза, акции которых котируются на фондовой бирже, с 1 января 2005 г. при составлении отчетов обязаны применять стандарты IAS. Дополнительный двухгодичный переходный период до 2007 г. будет предоставлен тем предприятиям, которые используют US GAAP в качестве основы системы учета и внутренней отчетности и чьи акции котируются на иностранной фондовой бирже, предписывающей в обязательном порядке нормы US GAAP. Это особое положение принято в интересах предприятий, которые в силу правил SEC применяют нормы US GAAP в качестве обязательных, поскольку они ведут деятельность на рынке капитала США или их акции котируются на американских фондовых биржах. Ожидается, что в будущем SEC будет признавать отчетность по IAS как предпосылку для доступа иностранных предприятий на Нью-Йоркскую фондовую биржу.

Опрос, проведенный KPMG в 1999 г., показывает, что 64% предприятий, входящих в 30 компаний, на основе деятельности которых формируется индекс DAX, приняли решение о применении IAS (см.: *Stahl, A.*, 2002, S. 35). Подробнее тема гармонизации системы учета и международной системы отчетности рассмотрена в разделе 4.2.3.

2.2.1.1. Задачи и области применения системы учета

Система учета берет начало в документировании бизнес-процессов в целях контроля в рамках финансовой бухгалтерии (см. рис. 2.1). По окончании отчетного периода составляется баланс, а также счет прибылей и убытков. Систему учета дополняет калькуляция затрат на единицу продукции.

Сегодня система учета является всеобъемлющей, с ее помощью частичные взаимосвязи процесса деятельности предприятия учитываются в различных калькуляционных моделях. Ведь в силу разнообразия информационных связей одного инструмента для учета, управления и контроля товарных потоков недостаточно. Различают следующие основные калькуляционные модели: расчет затрат, балансовый расчет и связанный с ним финансовый расчет.

Главная цель *расчета затрат* — создание основы для принятия решений и контроль их выполнения (рис. 2.2). На основе сопоставления стоимости произведенной продукции/услуг и стоимости потребленных производственных факторов рассчитывается калькуляционная прибыль. Обоснование решений требует прогнозирования затрат и объемов производства, достигаемых на основе определенных решений. Для выполнения задачи контроля необходимо определить фактические показатели, достигнутые на основе принятого решения, и сопоставить их с плановыми или заданными показателями.

Расчет затрат состоит из трех элементов: по видам, по центрам финансовой ответственности и по носителям.

Балансовый расчет представляет собой расчет на конкретную дату, т. е. в нем на определенную дату сопоставляются позиции по имуществу и задолженности. Статьи активов показывают стоимость отдельных видов имущества компании. На основе анализа пассивов становятся понятны источники финансирования деятельности.

Хотя расчеты затрат и баланса имеют различные калькуляционные цели, между этими инструментами существуют тесные связи. Расчет затрат дает базу для оценки запасов незавершенного производства и готовой продукции. Кроме того, на основе расчета затрат осуществляется оценка имущества, произведенного своими силами.

В *финансовом расчете* сопоставляются доходы и расходы и рассчитывается сальдо ликвидности за период. В то время как расчет затрат дает информацию для управления предприятием с целью получения прибыли, финансовый расчет служит цели обеспечения ликвидности. С помощью финансового расчета учитывается финансовый эффект деятельности предприятия.

Расчет прибыли, балансовый и финансовый расчеты неразделимо связаны. Схема на рис. 2.3 показывает единство системы учета и существующие взаимосвязи.

2.2.1.2. Расчет затрат и объемов производства как центральный элемент контроллинга

Расчет затрат показывает стоимость производства продукции/услуг на предприятии. Для контроллера данные расчета затрат являются, по крайней мере, в оперативной деятельности, важной основой для работы.

	Главная цель	
	Обоснование ↓ и решений	Контроль ↓
	ориентация на будущее	ориентация на прошлое
Основные предпринимательские решения	Прогноз и планирование прибыли по сферам деятельности (центрам прибыли), продуктовым группам и видам продуктов (расчет прибыли по продуктам) с привязкой к периоду Планирование прибыли с привязкой к заказу (например, для крупных проектов)	Контроль прибыли и анализ прибыли для всего предприятия с привязкой к периоду Контроль продвижения и результатов проекта
Ценовая политика	Определение цен коммерческих предложений	Проверка приемлемости цены с точки зрения покрытия затрат
Сбытовая политика	Определение районов и областей продаж Планирование клиентов и групп клиентов Планирование структуры заказов Планирование каналов сбыта	Контроль и анализ достигнутых сумм покрытия по районам и областям продаж, клиентам и группам клиентов, каналам сбыта, продуктам и группам продуктов
Планирование производственной программы	Определение вида и количества производимых продуктов	Анализ структуры прибыли производственной программы
Выбор технологий	Определение производственных технологий по этапам производства	Контроль затрат по внедренным производственным технологиям
Политика в области снабжения	Определение закупочных цен Установление верхних ценовых границ	Контроль затрат в сфере закупки производственных факторов
Политика в области производства и закупок продукции/услуг	Выбор между собственным производством и закупкой на стороне при недостаточной и полной загрузке	Контроль затрат по реализованным каналам производства/закупки продукции/услуг

Дополнительная цель	
Побочные цели, вытекающие из внешней системы отчетности	• Оценка запасов для торгового и налогового балансов
	• Калькуляция цен для государственных заказов
Побочная цель, вытекающая из предписаний по отчетности внутри концерна	• Определение трансфертных цен

Рис. 2.2. Цели современного расчета затрат и объемов производства

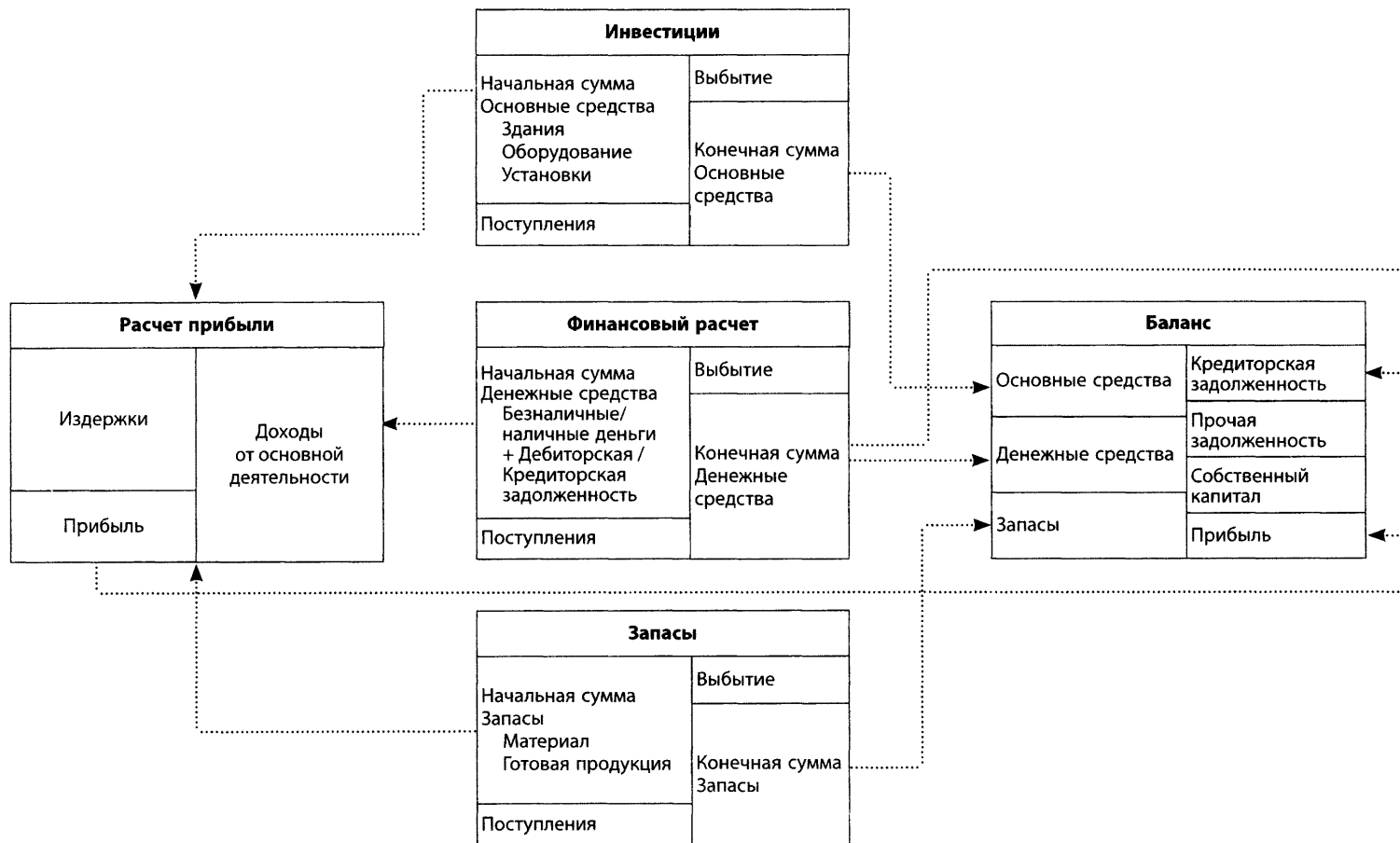


Рис. 2.3. Единство финансового расчета, расчета баланса и расчета прибыли

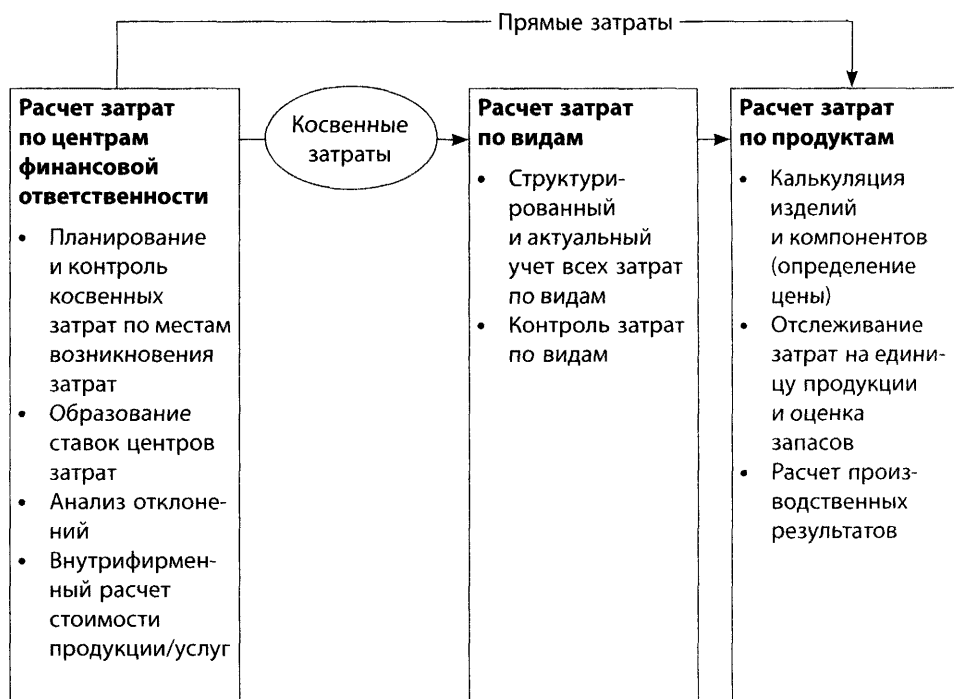


Рис. 2.4. Этапы и задачи расчета затрат

Ниже речь будет идти лишь о системах расчета затрат, и это необходимо понимать как краткое обозначение, включающее и аспект объемов производства — как, например, в расчете сумм покрытия (термин и задачи расчета объемов производства см.: *Männel*, 1990, S. 45 ff). Рассмотрим сначала этапы расчета затрат (рис. 2.4).

Расчет затрат по видам. Это исходная точка расчета затрат и объемов производства. В нем систематически учитываются все затраты, возникающие при производстве и использовании внутрифирменной продукции/услуг. Расчет затрат по видам учитывает исключительно первичные затраты, которые возникают по продукции и услугам, приобретаемым за пределами предприятия. Сюда относятся, например, затраты на материалы, амортизация оборудования, а также зарплаты и оклады. Вторичные затраты возникают по продукции и услугам, произведенным на предприятии, но не реализуемым в месте их возникновения, а регулярно используемым другими структурными подразделениями и тем самым относимым в плане затрат к последним (см. также «Расчет затрат по центрам финансовой ответственности»). Они возникают, например, если энергия производится самим предприятием или при использовании услуг внутрифирменной ремонтной бригады.

ЗАТРАТЫ НА ПЕРСОНАЛ Σ		ЗАТРАТЫ НА СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ Σ	
	ЗАТРАТЫ НА ЗАРПЛАТУ		ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ И ЗДАНИЯ
	Заработная плата		Амортизация
	Побочные затраты на зарплату		Аренда помещений
	ЗАТРАТЫ НА ОКЛАДЫ		Аренда земельных участков
	Оклады		Затраты на содержание
	Побочные затраты на оклады		Налоги и страховые взносы
	ПРОЧИЕ ВЫПЛАТЫ		ЗАТРАТЫ НА ОБОРУДОВАНИЕ
	ЛИЗИНГ ПЕРСОНАЛА		Амортизация
	МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАТРАТЫ Σ		Аренда помещений
			Аренда земельных участков
	ЗАТРАТЫ НА МАТЕРИАЛ		Затраты на содержание
	Производственный материал		Налоги и страховые взносы
	Производственное сырье		ЗАТРАТЫ НА СОДЕРЖАНИЕ ПРОЧИХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
	Материалы для ремонта		ЗАТРАТЫ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КАПИТАЛА Σ
	Материалы для офиса		ЗАТРАТЫ НА УПЛАТУ ПРОЦЕНТОВ
	ЭНЕРГОЗАТРАТЫ		ПРОЧИЕ ЗАТРАТЫ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КАПИТАЛА
	Электричество		ПРОЧИЕ ЗАТРАТЫ Σ
	Горючее		
	Топливо		
	Прочие энергоносители		

Рис. 2.5. Пример плана учета первичных затрат

Для структурирования первичных затрат, или видов затрат, в качестве критерия различия задается вопрос о виде использованного производственного фактора. Таким образом, возникает примерное разделение по видам затрат, например: материальные затраты, затраты на персонал и затраты на оборудование (рис. 2.5).

Определение видов затрат осуществляется по конкретным структурам затрат с учетом потребности предприятия в информации и экономической эффективности. С повышением детализации видов затрат увеличивается

информативность, однако возрастают и затраты на учет. Результат определения видов затрат фиксируется в плане.

При дальнейшем распределении затрат необходимо различать прямые и косвенные затраты. *Прямые* затраты, напрямую относимые к носителю затрат, непосредственно включаются в расчет затрат по носителям. *Косвенные* затраты, напротив, сначала распределяются в расчете по центрам затрат.

Кроме того, различают постоянные и переменные затраты. *Постоянные* затраты возникают независимо от объема производства (например, проценты на заемный капитал). *Переменные* затраты зависят от объема производства (например, затраты на материалы).

Расчет затрат по центрам финансовой ответственности — где и в каком объеме возникли затраты. Таким образом, сначала затраты учитываются по центрам. Расчет затрат по видам служит затем для внутрифирменного расчета стоимости продукции/услуг (вторичные затраты), а также в целом для отнесения косвенных затрат к носителям затрат.

Основным вспомогательным средством расчета затрат по центрам является ведомость расчета. В ней вертикально расположены виды затрат, горизонтально — центры затрат согласно последовательности производственного процесса (рис. 2.6).

Распространен следующий порядок внутрифирменного расчета стоимости продукции/услуг: отдающие центры освобождаются от затрат, получающие центры обременяются затратами. Через центры затрат, обременяемые в конце (так называемые конечные центры затрат), затем косвенные затраты относятся к носителям затрат путем образования ставок надбавки или ставок распределения затрат.

Поскольку центры затрат являются одновременно сферами ответственности относительно возникающих там затрат, в них — наряду с чисто расчетной функцией — осуществляется также контроль затрат с целью управления экономической эффективностью.

Расчет затрат по продуктам — последний этап в процессе расчета, который показывает, по каким продуктам возникли затраты. Он может быть выполнен как расчет на единицу продукции (расчет затрат на единицу носителя) или же как расчет за период (расчет затрат по продуктам за период).

Расчет затрат на единицу продукции (калькуляция) имеет целью определение затрат по незавершенному производству или готовой продукции. На этой основе можно рассчитать, например, производственную или полную себестоимость продукта, играющую важную роль при определении цены. Для составления калькуляции используются различные методы, например, очень распространен метод калькулирования на основе надбавок, представленный в примере (рис. 2.7). Кроме того, при гомогенных

[illegible]

10	Надбавка затрат «Земельные участки и здания»			150	30	20	400	300	200	100	400	100
11	Надбавка затрат «Силовая установка»			160	30		620	560	200	180	300	300
12	Надбавка затрат «Производственные мастерские»						1000	1000	190			
13	Надбавка затрат «Подготовительное производства»						450	400	500			
14	Σ Косвенные затраты В → Вторичные затраты Σ Поз. 9–13	40250					9070	7260	3390	3280	7250	10000
15	Прямые затраты по зарплате (База надбавки для основных центров затрат производственной сферы)						11000	10000	5500	90000	139000	139000
16	Прямые затраты на материал (База надбавки для центра материальных затрат)											
17	Производственная себестоимость (База надбавки для затрат «Администрация» и «Сбыт»)											
18	Ставки надбавок (поз. 14 / (поз. 15 или поз. 16 или поз. 17))						82,45%	72,60%	61,64%	3,64%	5,20%	7,17%
19	Стандартные ставки надбавок (прошлые значения/эмпирические значения)						75%	65%	55%	3%	6%	9%
20	Распределенные косвенные затраты ((поз. 15 или поз. 16 или поз. 17) × поз. 19)						8250	6500	3025	2700	8370	12550
21	Перерасход/экономия (поз. 20 – поз. 14)						–820	–760	–365	–580	1120	2555
22	Перерасход/экономия (поз. 21 / поз. 20)						–9,94%	–11,69%	–12,07%	–21,48%	13,38%	20,35%

Рис. 2.6. Пример ведомости расчета затрат по видам и центрам финансовой ответственности

производственных условиях применяется метод калькулирования на основе деления, а также метод калькулирования на основе коэффициентов эквивалентности (подробное описание методов калькулирования привел *Kilger*, 1987, S. 305 ff.).

Расчет затрат по продуктам за период учитывает все затраты периода (например, месяца или года) и дифференцирует их при необходимости по отдельным носителям затрат. На основе сопоставления с полученной выручкой от реализации в рамках краткосрочного расчета прибыли рассчитывается полученная операционная прибыль (операционный результат).

2.2.1.3. Организационные принципы

Система учета с точки зрения организационной структуры. Место системы учета в организационной структуре в значительной мере определяется тем, какие задачи будут выполняться централизованно, а какие — децентрализованно. В пользу централизации говорят законодательные положения в области внешней системы учета и стремление к унификации учета. Вопросы проведения оценки, выбора методов расчета затрат и инвестиций — лишь некоторые примеры этого.

В то же время существуют факторы, говорящие в пользу децентрализации учета. Часто целесообразно перенести учет и актуализацию данных, а также разработку определенных расчетов для принятия решений в сферу, где эти данные возникают. Примерами этого могут служить расчет заработной платы в сфере персонала, бухгалтерский учет материалов в сфере закупок, предварительная калькуляция в сфере подготовительного производства или расчет инвестиций в сфере производства.

С ростом использования стандартного программного обеспечения и информационно-технической сети упомянутые проблемы теряют свою актуальность. Базовые и формальные методические вопросы в значительной мере определяются компьютерной программой. Учет и актуализация данных, доступ к информации, а также использование определенного метода подвергаются максимальному временному, пространственному и кадровому разграничению, так что не только специалист, но и все функциональные сферы могут работать с системой учета.

Централизация системы учета касается, таким образом, только его ядра, а именно вопросов принципиальной организации, выбора методики, оказания услуг другим организационным сферам (например, анализ отклонений, помощь в инвестиционных расчетах).

Контроллер может отвечать как за всю систему учета, так и только за внутреннюю систему учета. На малых и средних предприятиях в силу многочисленных взаимосвязей между внешней и внутренней системами учета предпочтительнее первый вариант.

Метод дифференцированного калькулирования на основе надбавок				
Количество единиц произведенной продукции: 1000				
Складские запасы: 0				
Совокупные затраты (Себестоимость) на единицу продукции	Производственная себестоимость	Материальные затраты	Прямые материальные затраты Косвенные материальные затраты	90,– DM + 3,28 DM
		Производственные затраты	Прямые затраты на зарплату производственного персонала I	+ 11,0 DM
			Косвенные затраты производственной сферы I	+ 9,07 DM
			Прямые затраты на зарплату производственного персонала II	+ 10,0 DM
			Косвенные затраты производственной сферы II	+ 7,26 DM
			Прямые затраты на зарплату производственного персонала III	+ 5,50 DM
			Косвенные затраты производственной сферы III	+ 3,39 DM
	Косвенные затраты административной сферы			+ 7,25 DM
	Косвенные затраты сферы сбыта			+ 10,0 DM
	Возможные прочие прямые затраты сферы сбыта			
	Себестоимость единицы продукции			= 156,75 DM
	Прибыль в процентах от себестоимости (например, 8%)			+ 12,54 DM
	Отпускная наличная цена за единицу продукции			= 169,29 DM
	Сконт в процентах от отпускной цены нетто (например, 3%)			+ 5,24 DM
	Отпускная цена нетто за единицу продукции			= 174,53 DM
	Скидка в процентах от цены предложения (например, 2%)			+ 3,56 DM
	Цена за единицу продукции согласно предложению			= 178,09 DM

Рис. 2.7. Пример калькулирования на основе надбавок

Система учета с точки зрения организации внутрифирменных процессов. Следует учитывать, с одной стороны, законодательные требования к внешней системе учета, с другой — принципы организации системы планирования и контроля. Принят хронологический порядок учета бизнес-процессов во внешней системе учета. Учет и анализ в рамках внутренней

системы учета производятся в отдельных случаях (например, инвестиционный расчет), периодически согласно процессу производства (например, ежемесячный расчет производственного результата, ежемесячный расчет затрат по центрам финансовой ответственности) или в соответствии с календарем планирования (например, в июне планируются затраты центров финансовой ответственности в следующем году).

Принципиальных различий между малыми и средними — с одной стороны и крупными предприятиями — с другой в отношении организации внутрифирменных процессов нет. Различия заключаются преимущественно в используемых методах и степени детализации информации. По причинам экономической эффективности на малых и средних предприятиях преобладают простые методы, не предъявляющие слишком больших требований к рассчитываемой или получаемой информации. Этот кажущийся недостаток компенсируется на малых и средних предприятиях лучшим представлением руководства о ситуации на предприятии.

2.2.2. Основы планирования деятельности предприятия

Планирование очень тесно связано с системой контроллинга. Контроллер несет ответственность за организацию и координацию планирования. Таким образом, контроллера можно назвать также менеджером по планированию, он своего рода «продуктовый менеджер» планирования. Содержание же планов формируется организационными подразделениями, ответственными за их реализацию.

Планирование и контроль должны пониматься как единое целое, поскольку только на основе сравнения заданных величин с реализованными фактическими руководство в состоянии вмешаться в процесс с целью управления им.

2.2.2.1. Понятие и функции планирования

Понятие планирования может быть определено как «формирование будущего». В широком смысле под этим понимается систематически подготавливаемое, ориентированное на будущее определение целей, а также мероприятий, средств и способов их достижения (см.: *Hahn*, 2001, S. 45).

Таким образом, планирование мысленно опережает будущие действия путем взвешивания различных вариантов действий и выбора оптимального пути.

Планирование является необходимым инструментом обеспечения функционирования предприятия. Оно необходимо для преодоления неизвестности и рисков будущего и вносит значительный вклад в координацию процессов на предприятии. Обзор основных функций планирования показан на рис. 2.8.

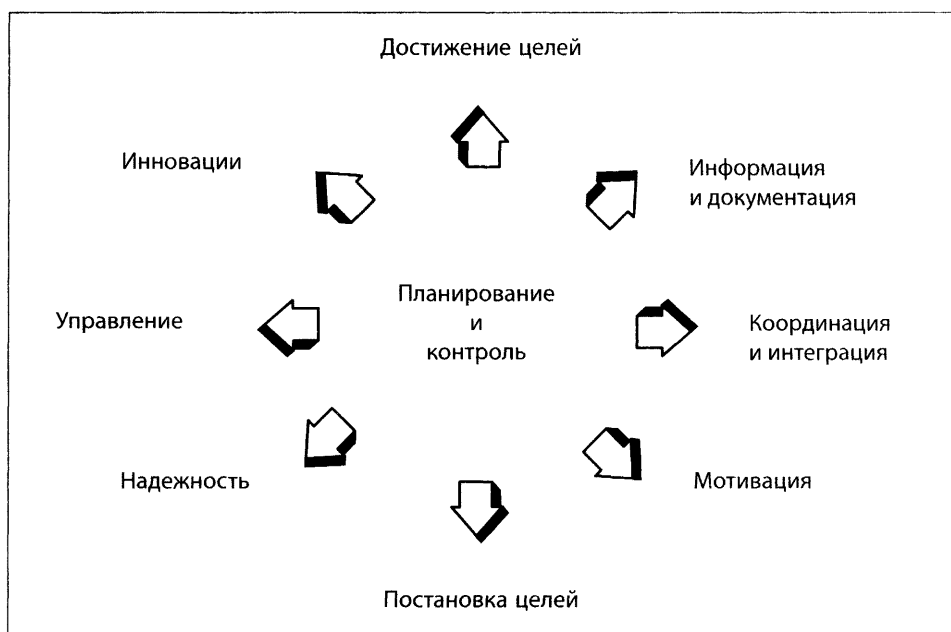


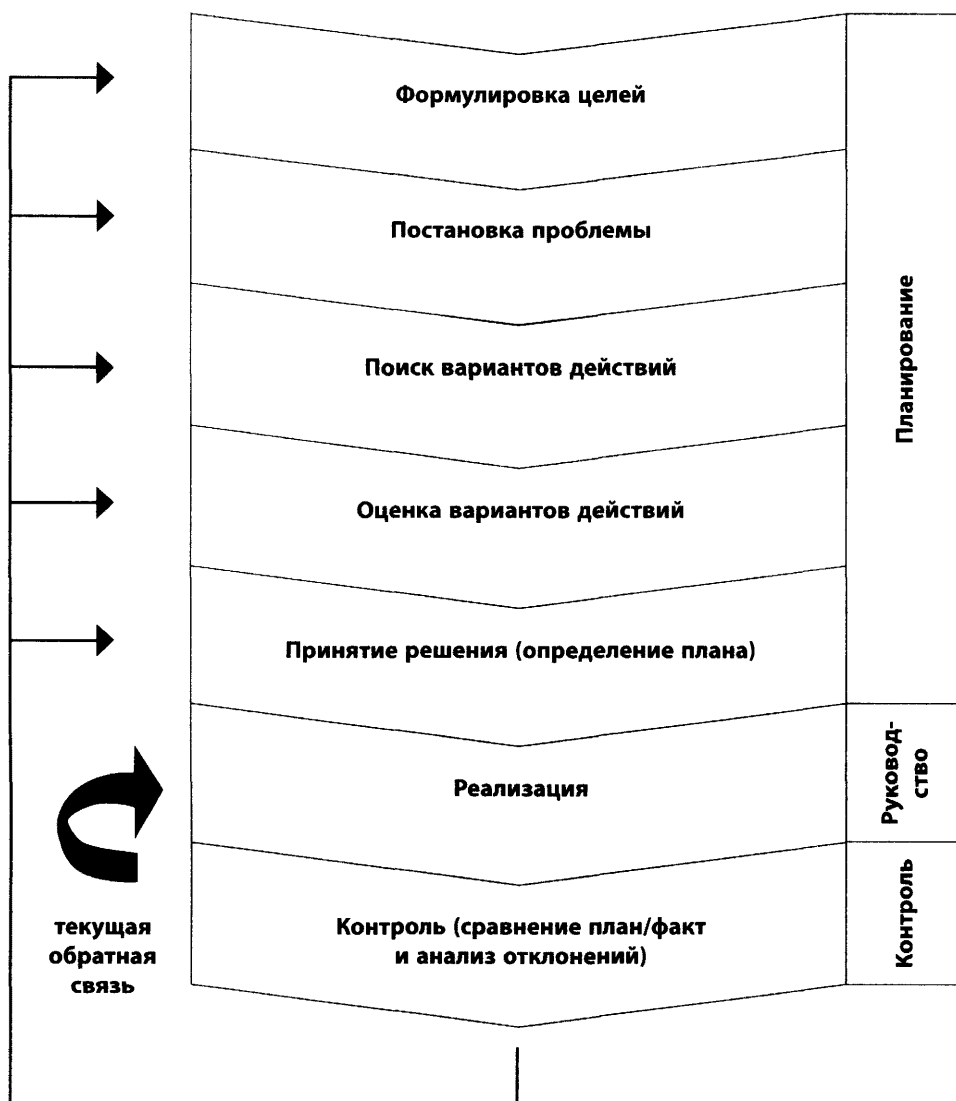
Рис. 2.8. Функции планирования

С усложнением структуры предприятия возрастает степень формализации системы планирования. Необходимость формализации планирования неоспорима как в теории, так и на практике, чего нельзя утверждать о требуемой степени формализации. Формализация не должна привести к неоправданно высоким временным и денежным затратам или ограничить гибкость.

Благодаря выявлению проблемных точек процесса планирования, к которым относятся, в частности, слишком большие затраты ресурсов или недостаточная интеграция систем планирования, были разработаны новые принципы планирования. Назовем некоторые:

- применение взаимосвязанных целей;
- повышение результативности процесса бюджетирования;
- учет нестоимостных показателей деятельности предприятия;
- распространение планирования на все важные производственные сферы;
- интеграция стратегического и оперативного планирования;
- использование динамически скользящей системы планирования;
- фокусирование на цели с учетом лучших показателей конкурентов (bench-mark).

Подробное описание новых принципов планирования и бюджетирования дано в главах 6 и 7.



Сообщение о результатах и ориентированное на цели согласование

Рис. 2.9. Этапы планирования

В планировании выделяется несколько этапов (рис. 2.9). Следующими управленческими действиями будут реализация и контроль с анализом отклонений.

Подразделение на этапы не означает, что они должны быть всегда пройдены в одинаковой последовательности. За счет многочисленных обратных связей (важнейшая обратная связь — это текущее управление) можно

переходить к любому этапу. Если, например, не достигается цель по обороту, то это не должно вести к пересмотру самой цели. Это может означать иную оценку имеющихся в распоряжении вариантов действий или более интенсивное проведение уже выбранных мероприятий в рамках этапа реализации.

Результатом планирования является план, основные элементы которого представлены в примере (рис. 2.10). Остановимся на целях плана. План — это не прогноз, который ни к чему не обязывает, план служит для четкой постановки целей. Ответственность за выполнение плана определена в самом плане.

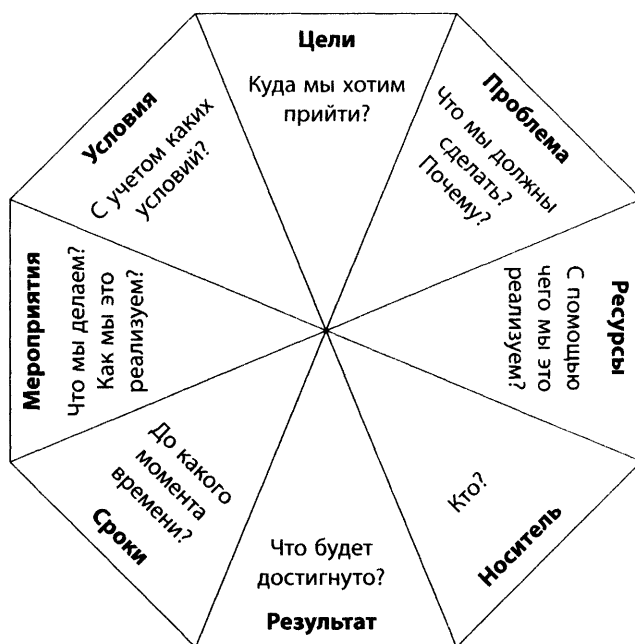


Рис. 2.10. Основные элементы плана

Проблема планирования на предприятии слишком сложна, чтобы рассматривать ее абстрактно. Поэтому планирование должно быть подвергнуто дальнейшей детализации, например, по срокам и этапам, на которых мы остановимся в следующем разделе.

2.2.2.2. Временные рамки и уровни планирования

В управленческом процессе разные величины имеют различный временной характер. Так, например, ликвидность является краткосрочной управленческой величиной. Прибыль, определяемая на основе сопоставления

расходов и доходов, является, скорее, среднесрочной управленческой величиной, а потенциальная прибыль, в значительной степени ориентирующаяся на рыночные позиции и потребности, относится к долгосрочным управленческим величинам. Система планирования должна учитывать такое положение вещей и подразделяться соответственно на краткосрочное, среднесрочное и долгосрочное планирование.

Обычно используются следующие временные периоды:

- краткосрочный — до года;
- среднесрочный — от двух до пяти лет;
- долгосрочный — более пяти лет.

Речь идет о периоде, на который составляется план. От него отличается срок действия плана, который всегда заканчивается с составлением следующего плана. Например, если план составлен на пять лет, однако срок его действия один год, то лица, принимающие последующие решения, привязаны к этому плану на год.

Иная классификация планирования различает стратегическое, тактическое и оперативное планирование. На самом верху стоит миссия предприятия. Миссия содержит принципы, характеризующие позицию предприятия и его продукции по отношению к окружающей среде и сотрудникам и имеющие длительный срок действия. При этом речь может идти о принципах предприятия, уходящих корнями в историю фирмы, или даже об этических принципах. Для уровней стратегического, тактического и оперативного планирования временные рамки являются лишь одним из многих отличительных признаков (рис. 2.11). На переднем плане стоит, скорее, масштаб планируемого изменения системы.

Эти три уровня можно рассматривать как иерархию в том смысле, что верхний уровень образует рамки, в которых осуществляется планирование на нижнем уровне. Стратегический уровень стоит на самом верху иерархии, затем следует тактический и еще ниже — оперативный уровень.

На *стратегическом* уровне планируется и контролируется принципиальное развитие всего предприятия на длительный период. Речь идет об изменениях, касающихся всей системы предприятия. Проблемы этого уровня решаются, как правило, в долгосрочной перспективе, хотя в особых случаях (например, банкротство конкурента) решение принимается и в краткие сроки. Задачи стратегического планирования заключаются в своевременном распознавании шансов и рисков для предприятия и в разработке стратегий использования шансов и защиты от рисков.

На *тактическом* уровне осуществляется конкретизация целей и стратегий предыдущего уровня. Разрабатываются операционные цели для всего предприятия и подразделений, определяются ресурсы и мероприятия для достижения целей. Планирование инвестиций является типичной задачей тактического планирования.

Этапы планирования	Постановка вопроса	Временные рамки	Основная требуемая информация	Примеры содержания планирования
Миссия	Для чего мы существуем?	Долгосрочно (10–20 лет)	— собственная мотивация — ожидания внешней среды — мировоззренческие принципы	«Мы являемся высокотехнологичным предприятием индустрии полимеров». «Для нас важен принцип эффективности».
Стратегическое планирование	Что делать? (Какие цели мы преследуем? Какие пути мы избираем для достижения целей?)	Долгосрочно (5–15 лет)	— анализ внешней среды (шансы и риски) — анализ предприятия (сильные и слабые стороны) — идеи	«Мы хотим достичь годового роста оборота на 15% при рентабельности инвестиций (RoI) 12%». «Мы хотим освоить весь рынок ЕС». «Мы хотим предлагать продукцию и консультации».
Тактическое планирование	Как это реализовать? (Какие мероприятия нужно осуществить? Какие средства необходимо использовать?)	Среднесрочно (2–5 лет)	— конкретные программы — материальные и финансовые возможности — человеческий потенциал — производственно-экономические показатели (рентабельность, экономичность, ликвидность)	«В 2007 г. мы построим новый склад». «До 2005 г. мы разрабатываем новую продуктовую линейку».
Оперативное планирование	Что конкретно должно произойти в следующем году?	Краткосрочно (1 год)	— производственный процесс — заданные сроки — оборот	«В следующем году мы произведем 1 000 000 единиц продукции».
Бюджеты	Какой результат должен быть достигнут в следующем году?	Краткосрочно (1 год)	— доходы от совокупной деятельности – расходы — доходы от основной деятельности – издержки — затраты – объемы производства	«В следующем году должна быть достигнута чистая прибыль в размере 850 000 DM».

Рис. 2.11. Признаки этапов планирования

На *оперативном* уровне речь идет, как правило, о краткосрочном планировании процессов производства и обмена продукцией/услугами. При этом исходят из имеющихся мощностей и установленного предложения продукции. Так, на оперативном уровне планируется оптимальное использование ресурсов. Типичным содержанием является планирование производственных процессов и заказов.

Разделение планирования на предприятии не ограничивается рассмотренными временными рамками и уровнями. Существуют дополнительные виды разделения.

- Планирование формальных целей и планирование реальных целей. Формальные цели имеют отношение к аспектам прибыли и ликвидности конкретных мероприятий (например, достижение определенного оборота). Важным элементом оперативного планирования формальных целей является годовое бюджетирование. Реальные цели касаются реальных событий процесса деятельности предприятия (например, внедрение новой производственной технологии).
- Функциональное планирование и планирование проектов. Функциональное планирование означает планирование по внутрифирменным сферам деятельности, ориентирующееся, как правило, на организационно обособленные единицы и предпринимаемое через регулярные промежутки времени для одной и той же сферы (например, производственное планирование). При планировании проектов, напротив, планируется ограниченная во времени задача (например, планирование внедрения нового программного обеспечения).

Различные виды планирования в системе планирования предприятия требуют эффективной координации, чтобы ориентировать все предприятие на экономический успех. Встречная сверка планов и решение конфликтов интересов между ответственными за план являются важнейшими задачами контроллера. Его задача — предоставить руководству предприятия приемлемые экономические инструменты и заботиться о том, чтобы для решения проблемы они профессионально использовались.

Инструменты планирования служат для получения и обработки информации на различных этапах планирования. Принципиально различают четыре вида инструментов в зависимости от вида мыслительных и информационных процессов: аналитические, эвристические, инструменты прогноза, инструменты оценки и принятия решений.

Аналитические инструменты используются прежде всего на этапе определения проблемы, а также при анализе отклонений. К ним относятся, например, использование показателей, анализ стоимости и техника сетевого планирования. *Эвристические* инструменты направлены на использование творческих способностей людей, участвующих в планировании. Они применяются в рамках поиска вариантов действий. В качестве примера можно привести хорошо известный метод мозговой атаки («Brainstorming»).

Инструменты прогноза служат для оценки эффекта вариантов действий, а также для прогноза изменений внешней среды. Часто применяются такие статистические методы, как, например, анализ трендов или регрессии, а также метод Делфи (Delphi), использующий знания экспертов. *Инструменты оценки и принятия решений* применяются при выборе вариантов. В качестве примеров можно назвать анализ полезной стоимости, анализ рисков или «дерево принятия решения».

2.2.2.3. Организационные принципы

Наши предыдущие размышления о функциях и методах планирования имеют характер предварительного изучения для практического решения проблемы, которое может быть достигнуто, если удастся объединить все важные аспекты в конкретном организационном решении. Это означает, что необходимо определить, кто будет осуществлять планирование и как можно поддержать процесс планирования с точки зрения организации внутрифирменных процессов. Контроллер должен сделать так, чтобы в результате применения данных организационных принципов была обеспечена эффективная координация отдельных действий при планировании и контроле.

Планирование с точки зрения организационной структуры. Задача формирования системы планирования, а также подзадачи поддержки и координации в рамках процесса планирования часто поручаются специальным службам. Они либо являются частью отдела контроллинга, либо работают вместе с ним. При этом речь идет в большинстве случаев о следующих задачах:

- формирование и актуализация системы планирования;
- участие в разработке документации для планирования (например, формуляров);
- поддержка линейных подразделений в осуществлении планирования;
- оказание помощи и консультирование при планировании;
- согласование деятельности по планированию и содержанию планов;
- формальная проверка планов;
- участие в контроле результатов и анализ;
- разработка базовой информации для планирования (например, коэффициенты повышения цен, обменные курсы).

Кто и какие конкретно задачи будет выполнять, в большой степени зависит от размера предприятия: на «малых» предприятиях руководство отвечает как за содержание планирования, так и за управление планированием; средние предприятия часто используют для менеджмента планирования специальные должности (например, ассистент руководителя); на

крупных предприятиях часто существуют специальные отделы, занимающиеся при необходимости определенными сферами планирования (например, стратегическое планирование) и регулярно согласующие свои действия с отделом контроллинга, а также с соответствующими линейными функциональными подразделениями. На время планирования иногда создаются и специальные группы (так называемые «task forces»), в состав которых входят члены подлежащего планированию отдела, а также специалисты по планированию. Часто в силу этого осуществление планирования приобретает характер проекта.

Планирование с точки зрения организации внутрифирменных процессов. Основная задача состоит в увязке процесса планирования с уровнями иерархии организации. Необходимо выяснить, какие позиции отдельных уровней иерархии и в какой последовательности должны участвовать в различных процессах планирования. Такое положение вещей известно под названием «динамика иерархии». Известно три формы планирования.

- **Ретроградное планирование.** Планирование осуществляется в организационной иерархии «сверху вниз» (подход top-down), т. е. руководство предприятия устанавливает верхние цели в качестве рамочного плана, а последующие уровни руководства конкретизируют их в более детализированных подпланах (рис. 2.12).
- **Прогрессивное планирование.** Планирование начинается на нижних уровнях организации и осуществляется поэтапно «снизу вверх» (подход bottom-up). Общие цели и планы являются конечным результатом планирования (см. рис. 2.12).
- **Метод встречного потока.** Этот метод комбинирует ретроградное и прогрессивное планирование. Сначала высшим руководством временно устанавливаются верхние цели. На их основе нижестоящие уровни разрабатывают подцели и подпланы для проверки возможностей реализации этих целей. Затем начинается обратный поток «снизу вверх», в ходе которого планы нижних уровней поэтапно координируются и сводятся воедино. Этот процесс завершается окончательным определением целей и планов со стороны высшего уровня руководства. Но в принципе импульс может исходить и «снизу» (рис. 2.13).

Ретроградное планирование носит ярко выраженный централизованный характер. При прогрессивном планировании существует опасность, что устанавливаемые отдельно цели и планы не приведут к общей цели. Принцип встречного потока комбинирует оба этих метода и чаще всего используется на практике путем установления целей по рентабельности и предпосылок планирования руководством предприятия. Затем следует второй этап, т. е. децентрализованные сферы (функции или дивизионы) планируют «снизу вверх».

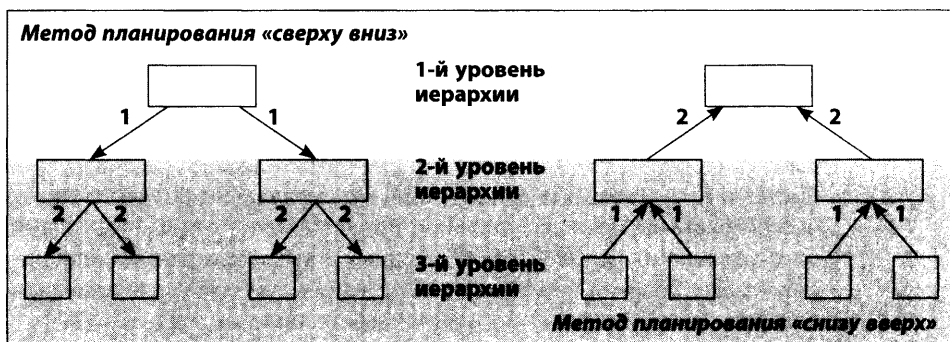


Рис. 2.12. Методы планирования «сверху вниз» и «снизу вверх»

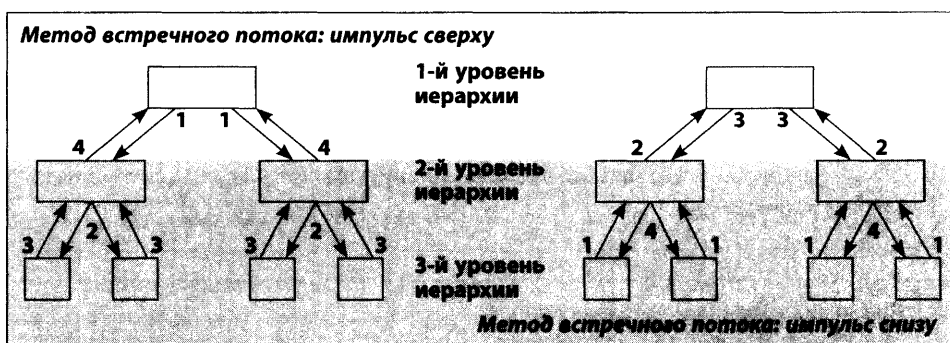


Рис. 2.13. Метод встречного потока

Важнейшими инструментами поддержки организации процессов планирования считаются руководство по планированию и календарь планирования. В *руководстве по планированию* контроллер или ответственные отделы на предприятии документируют результат организации системы планирования. Указывается, как, когда и кем должно осуществляться планирование. Таким образом, руководство по планированию содержит также аспекты организационной структуры, однако мы будем рассматривать его как пособие в организации хода процессов, служащее и для управления планированием, и в качестве справочника планировщика в вопросах системы планирования.

Руководство по планированию должно соответствовать следующим требованиям (рис. 2.14). Как правило, оно состоит из глав со следующим содержанием:

- Глава 1. **Введение.** Объяснение функций руководства по планированию, пояснение значения путем авторизации со стороны руководства предприятия посредством подписи.

- Глава 2. **Общие указания по руководству по планированию.** Указания по структуре и использованию руководства, а также по внесению изменений, возможностям получения ответов на вопросы и т.д.
- Глава 3. **Общие указания по планированию.** Представление философии в области планирования предприятия; цели, функции и границы планирования.
- Глава 4. **Система планирования и контроля.** Представление общей иерархической системы планов; детальное представление отдельных планов относительно их целеполагания, входных и выходных данных, предпосылок планирования, категорий планирования, структуры планирования, поддержки со стороны информационных технологий и т.д.
- Глава 5. **Органы планирования.** Определение исполнителей, их задач и компетенций (например, в форме должностных инструкций).
- Глава 6. **Календарь планирования.** График действий по планированию; определение сроков начала планирования и сдачи планов, периода действия, временных рамок планов и т.д.
- Глава 7. **Методы планирования.** Систематический обзор инструментов и методов (например, планирование затрат по центрам финансовой ответственности в рамках гибкого расчета плановых затрат).
- Глава 8. **Лексикон планирования.** Расположенные в алфавитном порядке объяснения центральных понятий планирования для создания единого понимания.

- Повышение уровня информированности
- Повышение готовности к кооперации
- Повышение эффективности планирования
- Достижение общего воздействия на мотивацию
- Повышение квалификации сотрудников
- Показать значение планирования
- Обеспечить процесс планирования

Рис. 2.14. Требования к руководству по планированию

Важным компонентом руководства по планированию является *календарь планирования*. В нем наглядно отражены этапы планирования, которые необходимо реализовать в соответствующие сроки. На рис. 2.15 показан пример календаря планирования для среднего предприятия с дивизиональной организационной структурой.

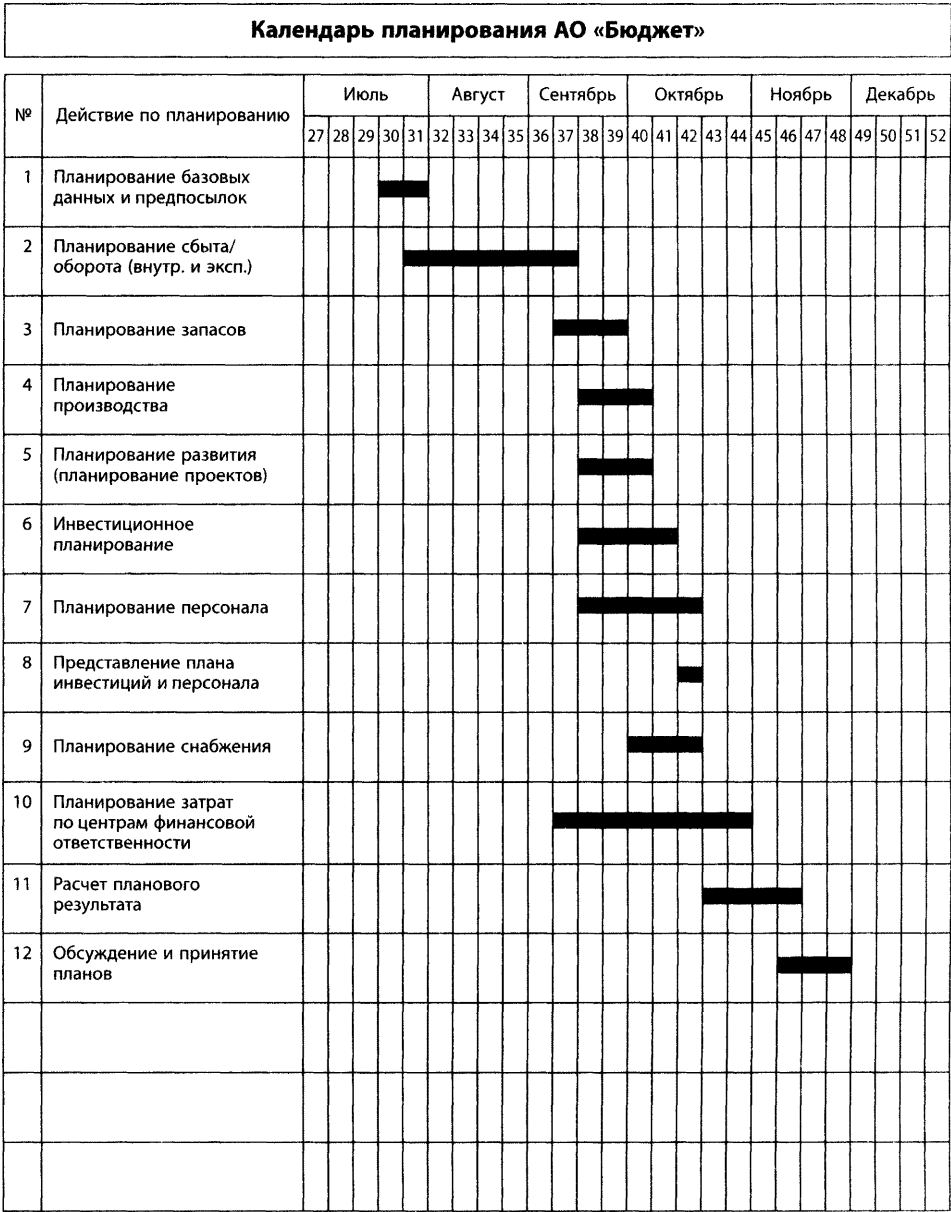


Рис. 2.15. Календарь планирования

3 ТРЕБОВАНИЯ К СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА*

3.1. Этапы определения требований

Исходный пункт для определения требований к системе контроллинга: системы контроллинга всегда создаются с учетом специфики предприятий. Требования определяют, что должна давать система контроллинга. Благодаря ориентации на сформулированные цели можно избежать создания системы контроллинга, которая не будет соответствовать потребностям руководства предприятия в информации.

Для разработки требований рекомендуется сформировать команду из пользователей услуг контроллинга, с одной стороны, и из оказывающих услуги контроллинга — с другой. Это необходимо для соотнесения требований с потребностями и возможностями реализации. Руководителем команды должен быть в идеале один из менеджеров предприятия.

Обоснованный анализ важных факторов (производственная программа, стиль руководства) очень важен для определения ориентации системы контроллинга. Сформированная команда не только вправе спрашивать, какие факторы в данный момент важны, но и должна предвосхищать «завтрашний» контекст, чтобы таким образом создавать базу для динамично развивающейся системы контроллинга.

На базе анализа потребности руководящего состава в информации (например, посредством интервью) необходимо письменно зафиксировать сформулированные требования, чтобы избежать ненужных дискуссий по их интерпретации в ходе реализации. На практике часто оказывается, что сформулированные требования не могут быть удовлетворены на одном этапе. Поэтому нужно определить степень значимости требований, т. е. их последовательность в соответствии со срочностью и важностью. В любом случае на первом этапе следует установить минимальные требования, которые однозначно должны быть достигнуты за счет улучшения системы контроллинга (рис. 3.1).

* Обработано дипломированным инженером-экономистом М. Мюллером.

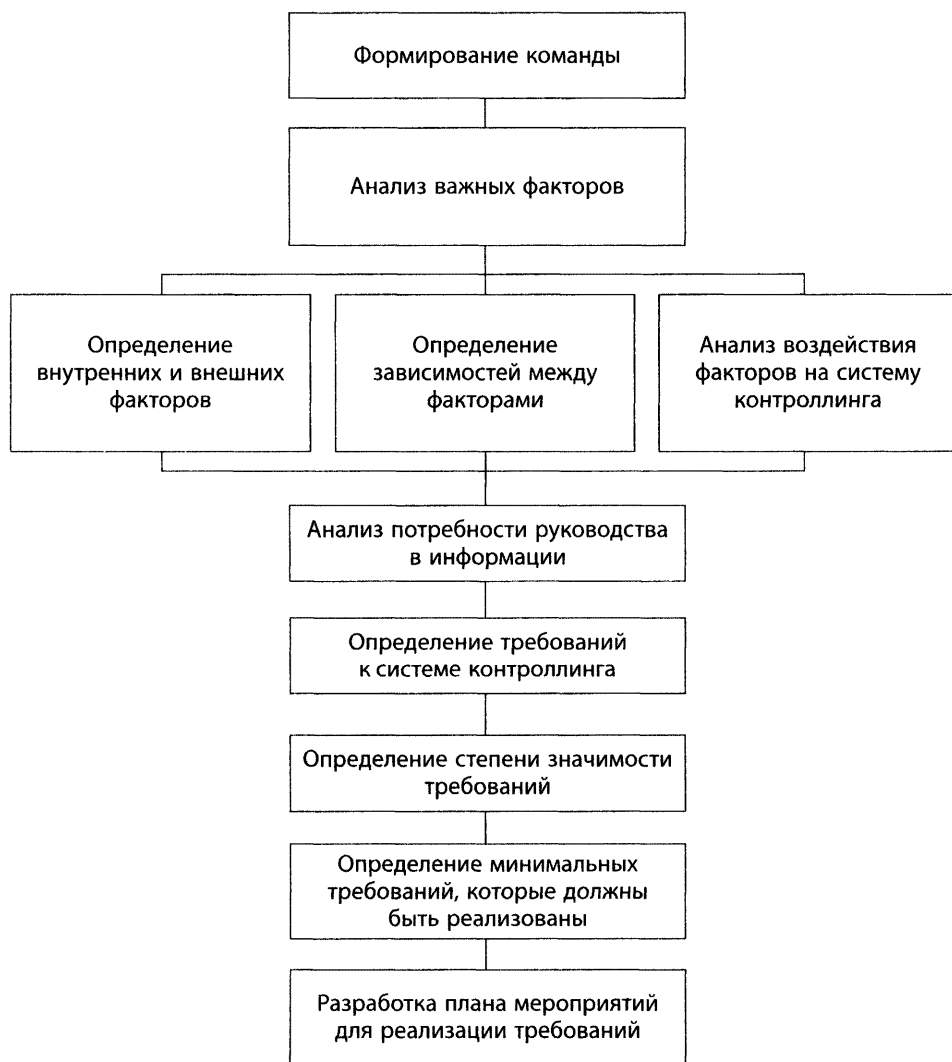


Рис. 3.1. Этапы определения требований

В завершение разрабатывается план мероприятий по реализации требований, т. е. определяется, какие подсистемы контроллинга и как должны быть расширены или оптимизированы. На этом этапе также может быть установлено, что существующая система контроллинга учитывает все требования или же что предоставляется информация и услуги, которые не требуются. Таким образом, сразу могут быть выявлены потенциалы рационализации.

Требования к системе контроллинга определяют меры по ее оптимизации и степень реализации этих мер.

3.2. Что для этого необходимо

3.2.1. Контекстные факторы систем контроллинга

Нет системы контроллинга, в одинаковой мере оптимальной для всех предприятий. Чаще всего систему контроллинга приходится создавать заново специально для каждого предприятия. Она должна быть адаптирована к специфическим, контекстным факторам предприятия (рис. 3.2). Под ними понимаются внешние и внутренние факторы влияния на концепцию контроллинга.

Внешние факторы касаются окружающей среды предприятия. Здесь различают общую окружающую среду, определяемую культурными и общественными факторами, и среду задач. К последней относятся такие

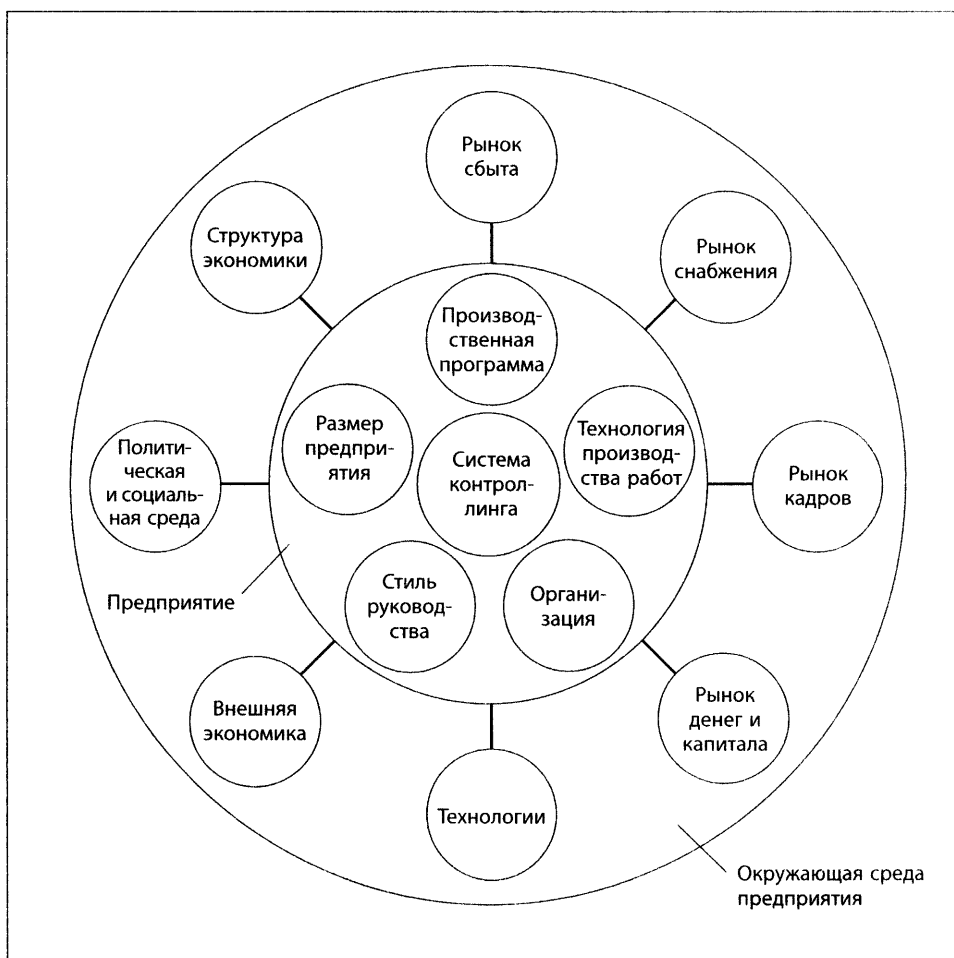


Рис. 3.2. Внешние и внутренние факторы влияния на концепцию контроллинга

сегменты, как рынок сбыта и конкуренция, ресурсы (рынок снабжения, кадров и капитала), а также технологии. Необходимость учитывать окружающую среду зависит прежде всего от степени стабильности предприятия. Так, предприятие, находящееся в относительно стабильной окружающей среде, может меньше принимать во внимание внешние факторы, чем предприятие в нестабильной среде. Важность внешних факторов также зависит от степени их влияния на конкретное предприятие. В рамках общей окружающей среды большое значение имеют требования законодательства (политическая среда). В рамках среды задач для многих предприятий ключевую позицию традиционно занимает рынок сбыта. Кроме того, в последнее время из-за уменьшения числа производственных функций, выполняемых в одной компании (аутсорсинг), существенно повысилось значение рынка снабжения во многих отраслях.

Законодательство. Требования законодательства к управлению предприятием и отчетности все в большей степени влияют на организацию контроллинга. Важно создать такую систему контроллинга, которая соответствовала бы требованиям законодательства. При этом необходимо учитывать, во-первых, общие принципы корпоративного управления, во-вторых, специальные требования законодательства: например, требование о внедрении менеджмента рисков, записанное в Законе о контроле и прозрачности в сфере предприятий (KonTraG). В силу все большего сближения внутренней и внешней систем отчетности изменения в бухгалтерии и составлении балансов (например, допускаемые методы амортизации) также могут оказать влияние на систему расчета затрат в контроллинге. Поскольку в этой сфере динамика также возросла, необходимо своевременно предвосхищать будущее развитие.

Рынок сбыта включает существующих и потенциальных покупателей продуктов и услуг, а также существующих и потенциальных конкурентов. Если рынок сбыта представляет собой «узкий» фактор для предприятия или имеет большое значение, то это должно найти отражение в системе контроллинга. В частности, система отчетов должна быть в этом случае ориентирована на рынок и содержать наиболее важную информацию и показатели о нем (например, доля рынка, показатели сбыта, степень удовлетворенности клиентов). Точно также в случае внедрения системы раннего распознавания должны учитываться соответствующие индикаторы (например, доверие потребителей). Кроме того, необходимо рассчитывать затраты и составлять калькуляции с учетом тенденций на рынке (расчет целевых затрат и по процессам).

Рынок снабжения. В качестве рынка снабжения рассматривается рынок товаров и услуг, на котором приобретаются средства производства (основные средства), сырье и вспомогательные материалы, а также полуфабрикаты. В силу действия эффекта рычага в сфере закупок — даже минимальная

экономия напрямую влияет на прибыль — система контроллинга должна включать и контроллинг закупок. Последний важен при выборе поставщиков и имеет большое значение по причине часто долгосрочного характера договоров поставки. В рамках менеджмента закупок следует осуществлять управление важными отношениями с поставщиками и таким образом своевременно распознавать проблемы. Для этого отдел контроллинга должен разработать информационную систему с учетом специфики снабжения и предоставить необходимые инструменты (например, анализ ABC-XYZ, бенчмаркинг, анализ жизненного цикла продукта). В систему раннего распознавания, которую также необходимо внедрить, следует включить индикаторы, ориентированные на сферу снабжения.

Внутренние факторы (см. рис. 3.2) должны в принципе учитываться все, даже если они и различаются по своему значению.

Производственная программа. Под производственной программой понимается совокупность всех продуктов и услуг, которые предприятие предлагает на рынке. Влияние производственной программы на контроллинг разнообразно: отдел контроллинга имеет своей задачей разработку системы информирования и отчетности, которая делает возможным принятие решений об изменении или дополнении программы. Чем шире и глубже производственная программа, тем сложнее эта задача. Особые требования предъявляются к системе финансов и учета, в частности к расчету затрат, которые должны быть дополнены специальной статистикой и анализом производственной программы. Отдел контроллинга должен построить системы информирования и планирования таким образом, чтобы обеспечить возможность текущего точного планирования прибыли по отдельным продуктам и возможность текущего контроля прибыли.

Технология производства продукции/услуг. Совокупность машинного оборудования, технологий и методов производства продукции и выполнения услуг прежде всего влияет на структуру методов калькуляции и на систему отчетности. Кроме того, контроллер с помощью инвестиционных расчетов и расчетов плановых результатов должен предоставить ясную основу для принятия решений в области технологических изменений. Особенно важно, что на основе точного разделения видов затрат, плана центров затрат и расчета затрат по продуктам можно четко показать, как изменится результат при изменении технологии.

Размер предприятия. С увеличением размера предприятия возрастает сложность проблем координации. В силу этого значение контроллинга также увеличивается. На крупных предприятиях контроллинг является неотъемлемым компонентом организации. Однако это не означает, что концепция контроллинга привязана к определенному размеру предприятия. Как раз средние предприятия нуждаются в обоснованной информации для управления предприятием, поскольку проблемы выживания здесь особенно

острые. Размер предприятия влияет не только на организацию контроллинга, но и на систему учета, которая является количественной интерпретацией плана счетов, центров финансовой ответственности, продуктов и видов затрат и содержит качественные аспекты, например прозрачность внутрифирменного расчета стоимости продукции/услуг.

Организация предприятия оказывает решающее влияние на организацию контроллинга, а также на структуру системы планирования, расчета затрат и системы отчетности. В зависимости от значения отдельных функциональных и продуктовых сфер рекомендуется внедрение децентрализованных отделов контроллинга. Если затраты на исследования и разработки на высокотехнологичном предприятии выше среднего, то привлечение контроллера по исследованиям и разработкам оправданно. Количество, структура и содержание планов и отчетов, а также методы и критерии разделения, используемые в расчете затрат, прямо обусловлены организационной структурой, поскольку все эти системы отражают существующую организацию. Например, на предприятии с организацией в виде центров прибыли требуется иная информация о затратах (или выручке), чем при образовании центров затрат.

Стиль руководства выражается в задачах и инструментарии контроллера. Стиль может принимать все формы внутри шкалы от авторитарного до коллегиального, или демократического. Если на предприятии преобладает, скорее, авторитарный стиль руководства, т. е. нижние уровни иерархии обладают очень узкими возможностями для принятия решений, то будет бессмысленным или даже демотивирующим, если контроллер предоставит в распоряжение нижних уровней иерархии инструменты, которые могут помочь в подготовке решения, но это решение позже все равно будет продиктовано руководством предприятия. Благодаря тенденциям к увеличению делегирования ответственности принятие решений внутри команды и коллегиальный стиль руководства приобретают все большее значение. Однако инструменты контроллера должны быть понятны всем членам команды. Контроллер при этом все больше становится руководителем сервисного отдела и должен ориентировать свои услуги также на своих клиентов.

3.2.2. Требования к контроллингу

Насколько требования к контроллингу основываются на специфических факторах конкретного предприятия, будет показано на условном примере.

Предприятие имеет следующие признаки.

- Размер предприятия: оборот — 200 млн. евро, число занятых — 1800 сотрудников.
- Производственная программа: малые детали для электрических и электронных приборов, около 1000 различных наименований, большое разнообразие вариантов.

- Организация: дивизиональная организация по трем продуктовым группам (международная ответственность).
- Рынок сбыта: международный, собственные сбытовые и производственные дочерние предприятия в Южной Америке, Юго-Восточной Азии, Африке, Европе, жесткая ценовая борьба.
- Рынок снабжения: закупка многочисленных деталей и полуфабрикатов у различных поставщиков во всем мире.
- Технология: высокая доля затрат на исследования и разработки в совокупных затратах, нехватка квалифицированного персонала в сфере исследований и разработок, короткие циклы жизнедеятельности продукта.

Таким образом, мы имеем основные внутренние и внешние факторы для системы контроллинга данного предприятия. Мы не будем разрабатывать детально требования к контроллингу, а лишь покажем взаимосвязь между факторами и требованиями (рис. 3.3).

Выявляются следующие требования.

- Управляющий предприятия пришел к выводу, что (при достигнутом размере предприятия) он больше не может принимать многочисленные решения без компетентной оценки их экономического эффекта. В этом случае рекомендуется привлечь контроллера с прямым подчинением управляющему в виде штабного отдела.
- Обширная производственная программа и дивизиональная организация требуют оптимизированной информации о фактических затратах продуктов. Цель:
 - знание нижних ценовых границ на этапе коммерческого предложения;
 - определение трансфертных цен для расчетов между дивизионами;
 - пересмотр выгодности наличия большого количества вариантов;
 - поддержка при принятии решений в пользу собственного производства или закупок со стороны.
- Дивизиональная организация, где руководители дивизионов отвечают за прибыль (их оклад также зависит от прибыли), требует однозначного и ясного расчета прибыли, который образует базу для планирования и управления деятельностью дивизиона.
- Многочисленные подпланы на уровне дивизионов, регионов и функциональных подразделений пока недостаточно ориентированы на общий успех деятельности предприятия. Система контроллинга должна осуществлять необходимую общую координацию планирования.
- Инвестиции в неевропейских странах связаны с высоким риском из-за тенденций в развитии этих рынков, цен и затрат. Этому риску необходимо противопоставить соответствующую информацию раннего распознавания в рамках стратегического контроллинга.

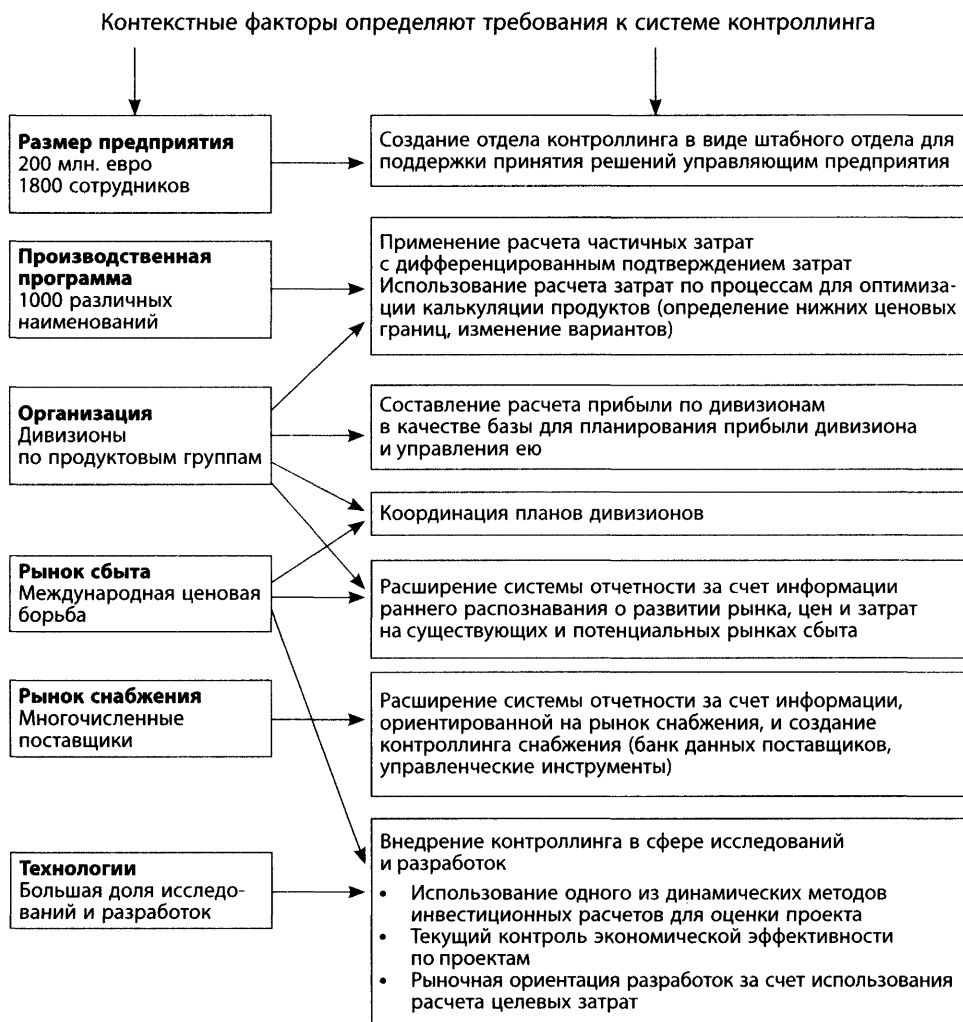


Рис. 3.3. Пример взаимосвязи факторов и требований к системе контроллинга

- Большой объем затрат на снабжение требует эффективного менеджмента поставщиков. Требующийся здесь контроллинг снабжения имеет задачей контроль существующих связей с поставщиками и предоставление информации для выбора новых поставщиков. Наряду с количественными данными следует использовать и качественные характеристики поставщиков, например надежность поставок.
- Высокие затраты на исследования и разработки, нехватка квалифицированного персонала и длинная «очередь» обещающих успех проектов исследований и разработок требуют использования потенциала повышения эффективности в сфере исследований и разработок. С этой задачей призван справиться контроллинг путем анализа проектов и использования ориентированной на прибыль методики их выбора.

4 ПРЕОБРАЗОВАНИЕ ТРАДИЦИОННОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА В УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ*

4.1. Этапы преобразования системы учета

После определения требований к системе контроллинга, как правило, обращаются к первичному информационному инструменту контроллера — системе учета. Довольно часто система учета на предприятиях имеет следующие недостатки: ориентирована на бухгалтерию; не дает нужной информации; служит больше для последующего оправдания, чем для обоснования при принятии решений; расчет затрат занимает центральное место, в то время как расчету выручки уделяется мало внимания. Устранение этих недостатков возможно при преобразовании системы учета в ориентированную на управление систему учета, или в управленческий учет. В отличие от классической системы учета последний включает также плановые и контрольные расчеты. На первом плане стоит поддержка руководства в принятии решений, а не документирование прошлого.

Поскольку система учета нужна контроллеру прежде всего для снабжения руководства информацией при принятии решений, на первом этапе определяются *цели системы учета*.

На следующем этапе выясняется важный вопрос о приемлемой *системе расчета затрат и объемов производства*. Для контроллера будут полезны расчеты плановых затрат, которые к тому же дают возможность различать постоянные и переменные затраты. Для эффективного планирования и контроля косвенных затрат необходимо интегрировать информацию о затратах процессов в плановую калькуляцию (см. раздел 4.2.2.1). Особое значение имеет разграничение центров и видов затрат. Необходимо следить за тем, чтобы центры затрат были структурированы по четко разделяемым сферам ответственности.

* Обработано доктором политических наук С. Бэхлером.



Рис. 4.1. Этапы преобразования системы учета

При принятии решения о системе расчета затрат и объемов производства необходимо детально определить *виды работ*. Из-за возрастающего разнообразия предложения компьютерных программ выбор программы расчета затрат и объемов производства часто связан с большими проблемами. Рекомендуется применять четко структурированные методики.

Следующим компонентом системы учета является *расчет инвестиций*. Из всего многообразия методов выбираются подходящие. Важно применение единых методов, чтобы путем сопоставления оценивать альтернативные инвестиции.

Последовательное внедрение *расчета экономической эффективности* является следующим шагом, который должен быть определен, даже если это не всегда практикуется на предприятии.

Следующим компонентом системы учета считается *финансовый расчет*. Его целевым показателем является не «экономическая эффективность», а «ликвидность». Поэтому часто на практике финансовый расчет организационно отделен от контроллинга.

На рассмотренных этапах выбираются и стандартизируются методы. В дальнейшем определяется входная информация, позволяющая методам «работать».

На этапе *определения информационного потока* особенно востребована координирующая функция контроллера. Этот этап имеет большое значение для результативности управленческого учета.

Обучение сотрудников завершает план работ.

Управленческий учет представляет собой важнейший инструмент контроллера. Его можно сравнить с хорошо настроенным роялем, который будет бесполезным, если: он не обслуживается хорошим пианистом (контроллером); с его помощью создается музыка (информация), которую никто (руководство) не хочет слушать; он не вливается гармонично в оркестр и не действует согласованно с другими инструментами (планирование, контроль).

4.2. Что для этого необходимо

4.2.1. Понятие и задачи управленческого учета

В главе 2 мы уже установили, что система учета является центральным источником информации для контроллера. Поэтому она должна быть организована таким образом, чтобы контроллер на самом деле мог получить информацию, необходимую для поддержки процессов планирования, управления и контроля.

Эффективный управленческий учет состоит из следующих основных элементов: расчет затрат и объемов производства, ориентированный на управление предприятием; инвестиционный расчет; финансовый расчет. Ниже мы рассмотрим эти элементы подробнее.

4.2.2. Элементы управленческого учета

4.2.2.1. Системы расчета затрат и объемов производства, ориентированные на управление предприятием

Управление предприятием состоит из этапов планирования, реализации и контроля. На каждом этапе нужно принимать многочисленные организационные решения. В задачи расчета затрат и объемов производства, ориентированного на управление предприятием, входят сбор, анализ и обработка информации, служащей для предоставления руководству.

Кроме того, система учета, ориентированная на управление предприятием, должна обеспечивать возможность контроля успешности реализации решений. По принятым решениям должны быть определены однозначные целевые показатели. На основе их контроля путем сопоставления фактических значений и анализа возможных отклонений выявляется необходимость и возможность корректирующих мер.

Для выполнения этих задач к системе расчета затрат и объемов производства должны предъявляться особые требования. На первом месте стоит *ориентация расчета затрат и объемов производства на будущее*. Для управления предприятием информация о прошлом мало пригодна, поскольку она позволяет лишь реагировать, а не действовать. Системы расчета фактических затрат направлены исключительно на учет действительно возникших затрат и их отнесение к носителям затрат. Отсутствие целевых показателей препятствует эффективному управлению предприятием, поскольку нет масштаба оценки фактического развития.

Необходимо, чтобы расчет затрат и объемов производства был *ориентирован на принятие решений*, т. е. давал важную информацию для предстоящих решений. Для принятия решений значение имеют только те показатели, которые действительно могут быть изменены из-за принятого решения. Если, например, возникает вопрос, принимать ли дополнительный заказ при незагруженных мощностях, то для принятия решения значение имеют только затраты, дополнительно возникающие в результате выполнения этого заказа. Это, как правило, переменные затраты. Постоянные затраты, например, амортизационные отчисления, возникают в любом случае и не зависят от принимаемого решения. Поэтому система расчета затрат и объемов производства, ориентированная на управление предприятием, должна разделять затраты на постоянные и переменные. Системы расчета на основе полных затрат неприемлемы для предоставления информации, ориентированной на принятие решений.

Наряду с актуальностью и надежностью следующим важным требованием к системе расчета затрат и объемов производства является *гибкость*. Она также учитывается при формировании экономической эффективности. Дифференциация и разделение должны заканчиваться тогда, когда пользу точной информации превышают затраты на ее получение.

Привязка ко времени Объем отнесения затрат	Расчет фактических затрат	Расчет нормативных затрат	Расчет плановых затрат
Расчет полных затрат	Расчет фактических затрат на базе полных	Расчет нормативных затрат на базе полных	Расчет плановых затрат на базе полных
Расчет частичных затрат	Расчет фактических затрат на базе частичных	Расчет нормативных затрат на базе частичных	Расчет плановых затрат на базе частичных

Рис. 4.2. Классические системы расчета затрат

Эти требования к расчету затрат и объемов производства, ориентированному на управление, привели к разделению двух направлений систем расчета затрат (рис. 4.2). Необходимая направленность расчета затрат на будущее обеспечивается использованием систем расчета плановых затрат. Для получения информации, пригодной для поддержки диспозитивных задач, используются системы расчета частичных затрат, в которых только часть затрат относится на носителей затрат.

Следующим шагом на пути развития расчета затрат стал расчет затрат по процессам, занявший в настоящее время прочные позиции.

Сказанное выше в этой главе касается расчета затрат. Без соответствующего элемента на стороне производства — расчета объемов производства — расчет прибыли, дающий информацию о производственном результате как важном управленческом показателе контроллера, был бы невозможен.

Однако расчет объемов производства как в теории, так и на практике не так детализирован, как расчет затрат. В первую очередь границы детализации выявляются при отнесении работ (или соответственно выручки) к определенным решениям — оно не может осуществляться согласно принципу причинности. Здесь можно упомянуть, например, отнесение выручки по определенному продукту к универсальному обрабатывающему станку.

Меньше сложностей вызывает перекрестное сравнение учетных объектов, приносящих выручку (продукты или услуги), дающее важную информацию о фактической чистой выручке продукта или услуги в различных сферах рынках (местах возникновения выручки). Расчет выручки может быть проведен с использованием как плановых, так и фактических данных (рис. 4.3).

Ниже будут представлены избранные системы расчета затрат.

	Место возникновения выручки				
	A	B	C	D	E
= Базовая цена (за единицу вида продукции)	100	110	110	115	100
+ надбавка за доставку (5% от базовой цены)	5	5,5	5,5	5,75	5
+ надбавка за одноразовую упаковку		7			7
+ надбавка за меньший объем (3% от предыдущей суммы)	3,15	3,68	3,47	3,62	3,36
= Выручка брутто (на 1 т)	108,15	126,18	118,97	124,37	115,36
÷ дилерская скидка (15% от выручки брутто)		18,93			17,30
÷ комиссионные (8% от выручки брутто)	8,65		9,52	9,95	
÷ сконто (2% от выручки брутто ÷ дилерская скидка)					
÷ прочие прямые затраты сбыта	3,50	9,70	4,20	12,30	8,20
= Выручка нетто (на 1 т)	93,84	95,40	102,87	99,63	87,9

Рис. 4.3. Перекрестное сопоставление учетных объектов, приносящих выручку
(см.: Laßmann 1980, S. 327)

Расчет полных затрат на базе расчета плановых затрат

Системы расчета плановых затрат предназначены для планирования затрат будущих расчетных периодов. Плановые затраты — это предварительно определяемые затраты при условии рационального осуществления деятельности.

На основе сопоставления в конце расчетного периода фактических и плановых затрат становится возможным эффективный контроль затрат. Выявление и анализ возникших отклонений являются основой управления предприятием. Они дают информацию о требуемых корректирующих действиях для достижения поставленных целей. Если расчеты плановых затрат осуществляются на базе полных затрат, то все косвенные затраты распределяются по центрам затрат и продуктам.

Определение плановых затрат предполагает формулирования гипотез о взаимосвязи размера затрат и основных факторов их возникновения. Важнейшим фактором возникновения затрат в расчете плановых затрат считается загрузка мощностей, под которой понимается степень использования имеющегося производственного потенциала. В ходе анализа отклонений делается попытка увязать отклонения затрат с факторами возникновения затрат.

Первичной целью расчета плановых затрат является прогноз реально ожидаемых затрат. По этой причине исходным пунктом планирования

является не минимальное по затратам потребление, а затраты, реально ожидаемые при существующем исходном положении. Соответственно оценка ожидаемых объемов потребления осуществляется с учетом ожидаемых закупочных, а не фиксированных цен, в результате чего колебания цен полностью включены в расчет затрат. Расчет плановых затрат служит тем самым преимущественно для подготовки решений. На основе сопоставления прогнозируемых затрат и выручки он делает возможным прогноз будущей прибыли. Как инструмент планирования он дает руководству предприятия информацию об эффекте различных вариантов действий.

Ниже будут кратко описаны и оценены две важнейшие системы — жесткий и гибкий расчет плановых затрат. Для них характерно планирование затрат, дифференцированное по видам, центрам и продуктам, на основе остальных подпланов общего плана предприятия (например, план сбыта / оборота). Таким образом, планирование затрат включает:

- составление планов по затратам для центра затрат;
- определение целесообразных баз распределения для каждого центра затрат;
- определение отклонений план-факт;
- анализ отклонений для определения их причин;
- отнесение отклонений к сферам ответственности (центрам затрат).

Жесткий расчет плановых затрат не предполагает разделение на постоянные и переменные затраты и учет колебаний загрузки мощностей, поскольку плановые затраты относятся только к фиксированной (жесткой) плановой степени загрузки. Поэтому жесткий расчет плановых затрат неприемлем для целей их контроля.

Нужно подчеркнуть, что жесткий расчет плановых затрат образует первичную основу для контроля затрат по центрам. Настоящий текущий контроль затрат невозможен из-за отсутствия планирования затрат в зависимости от степени загрузки. Достоверные результаты жесткий расчет плановых затрат дает только при неизменной загрузке мощностей.

При *гибком расчете* плановых затрат по центрам проводится различие между постоянными и переменными компонентами затрат. Следующий характерный признак заключается в том, что затраты центра планируются для определенной степени загрузки, но в рамках расчетного периода происходит коррекция с учетом достигнутой фактической загрузки в целях контроля.

Плановые затраты, скорректированные с учетом загрузки мощностей, называются заданными затратами фактической загрузки мощностей. Они могут быть сопоставлены с фактическими затратами по видам, центрам и продуктам.

С точки зрения структуры гибкий расчет плановых затрат незначительно отличается от жесткого расчета плановых затрат. Для каждого центра

затрат снова определяется база (производственные часы, машино-часы и т.д.) возникновения затрат и плановой загрузки (плановая база распределения). Анализ потребления и технические расчеты служат для определения объема потребления. Объемы потребления касаются плановой загрузки и служат количественной базой для расчета плановых затрат, дифференцированных по их видам. Плановые величины определяются в размере фиксированных цен.

Путем детализации затрат эта сумма делится на постоянные и пропорциональные затраты. С учетом фактической загрузки могут быть рассчитаны заданные затраты. При сопоставлении рассчитанных таким образом заданных и фактических затрат выявляется отклонение объема потребления от запланированного.

В гибком расчете плановых затрат калькуляционные ставки рассчитываются путем деления суммы плановых затрат на плановую загрузку. Они служат основой плановых калькуляций и не корректируются при изменении загрузки. Умножение фактической степени загрузки на плановую ставку полных затрат дает распределяемые плановые затраты. Разница по отношению к заданным затратам обозначается как отклонение степени загрузки. Оно показывает неправильное распределение постоянных затрат.

Важнейшей целью гибкого расчета плановых затрат является текущий контроль затрат, который осуществляется путем определения и анализа отклонений. Отклонения могут быть вызваны изменением цены, объема потребления ресурсов, степени мощности, другими причинами.

- Отклонения из-за изменения цены возникают при разнице между заготовительными ценами (фактическими ценами закупки) и плановыми. В более узкой системе расчета плановых затрат отклонения цен не имеют последствий, поскольку, как правило, в целом используются плановые цены.

Фактические затраты (по фактическим ценам)	86 437 евро
– Фактические затраты (по плановым ценам)	81 750 евро
= Отклонение из-за изменения цены	4 687 евро

Поскольку указанные плановые и фактические затраты относятся к совокупным затратам центра и состоят поэтому из нескольких видов затрат, указание фактической и плановой цены как одной величины невозможно.

- Отклонения из-за изменения объема.
 1. Отклонение из-за изменения объема потребления ресурсов (ΔV). Это перерасход или экономия затрат при потреблении временных или материальных ресурсов, за которые несет ответственность руководи-

тель центра затрат. Они определяются на основе разницы между фактическими и заданными затратами. Причины этих отклонений могут заключаться в степени экономичности потребления (большее потребление материала), в изменении производственных технологий (отклонения от технологий, несоблюдение плановых сроков в производственном плане), в изменении качества продукта и т.д.

Фактические затраты (по плановым ценам)	81 750 евро
– Заданные затраты	79 800 евро
= Отклонение из-за изменения объема потребления	1 950 евро

2. Отклонение из-за изменения степени загрузки мощностей (ΔB). За эти отклонения руководитель центра затрат не отвечает. Они образуются из-за разницы между распределенными плановыми затратами и заданными затратами. Практически речь идет о непокрытых (холостых) или покрытых постоянных затратах, в зависимости от того, ниже или выше фактическая загрузка плановой загрузки.

Заданные затраты	79 800 евро
– Распределенные плановые затраты	70 200 евро
= Отклонение из-за изменения степени загрузки	9,60 евро

Фактическая загрузка выражается при этом в плановых рабочих часах, затраченных на фактическое производство.

На рис. 4.4 обобщена информация о гибком расчете плановых затрат. На рис. 4.5 показаны различия в анализе отклонений при жестком и гибком расчете плановых затрат.

Разделение затрат — это разделение совокупных затрат одного вида на постоянные и переменные элементы в зависимости от степени загрузки мощностей. Результат разделения затрат заключается в указании, какие части вида затрат постоянные, а какие — переменные. Коэффициент изменения затрат выражает изменение затрат при изменении загрузки. В гибком расчете плановых затрат коэффициент изменения затрат обычно указывает, насколько изменятся плановые затраты плановой степени загрузки мощностей, если загрузка изменится на 10%. Коэффициент имеет значения от 0 до 10. Постоянные затраты имеют, согласно этому определению, коэффициент 0, полностью переменные затраты — 10. Все значения между 0 и 10 являются полупеременными (смешанными) затратами. Коэффициент 6 показывает, например, что вид затрат «электрический ток» в центре производственных затрат содержит до 60% переменных затрат (ток для работы машин) и до 40% постоянных затрат (ток для отопления). Коэффициент изменения затрат необходим для пересчета плановых затрат (плановой загрузки мощностей = 100%) в заданные затраты определенной степени загрузки мощностей.



Рис. 4.4. Сравнение план-факт и анализ отклонений при гибком расчете плановых затрат

Планирование затрат охватывает все основные виды и центры затрат. В производственной сфере планирование затрат осуществляется преимущественно по видам работ. В сфере управления и сбыта задаются более или менее структурированные бюджеты плановых затрат, в которых должны быть исключены случайности и временные условия. До составления бюджетов центров затрат необходимо:

- разработать четкую структуру центров затрат. Критерии: разграничение сфер ответственности, точные масштабы возникновения затрат;
- определить приемлемые плановые периоды;
- оценить оборот на базе планирования затрат;
- рассчитать нормальные производственные условия;
- определить подходящие плановые базы распределения для различных видов затрат в различных центрах (например, зарплата производственных рабочих, время производства, единицы продукции);
- планировать загрузку мощностей (часто также называемое планирование баз распределения). Оно также должно осуществляться при согласовании с планированием сбыта и мощностей. Плановая

Базовые данные		Расчет плановых затрат	
		Жесткий	Гибкий
Плановая загрузка	10 000 ед.		
Плановые затраты постоянные	120 000 евро	120 000	40 000
Плановые затраты переменные			80 000
Ставка распределения плановых затрат	Плановые затраты переменная / плановая загрузка = плановые затраты на ед.	12	8
Фактические затраты	100 000 евро	100 000	100 000
Фактическая загрузка	7000 ед.		
Заданные затраты	Постоянные затраты Фактическая загрузка × ставка распределения плановых затрат Полные заданные затраты		40 000
			56 000
			96 000
Отклонение из-за изменения объема потребления ресурсов	Фактические затраты – заданные затраты		4000
Распределенные плановые затраты	Фактическая загрузка × ставка распределения плановых затрат	84 000	
Отклонение из-за изменения степени загрузки мощностей	Заданные затраты – распределенные плановые затраты		12 000
Отклонение из-за изменения объема	Фактические затраты – распределенные плановые затраты Отклонение потребления + отклонение загрузки	16 000	
			16 000

Рис. 4.5. Анализ отклонений при гибком и жестком расчете плановых затрат

загрузка должна определяться тщательно, поскольку она непосредственно сказывается на размере отклонений;

— планировать прямые и косвенные затраты.

К *прямым* материальным затратам относятся:

- обрабатываемое и/или преобразовываемое внутри предприятия сырье (возможно, вспомогательные материалы);
- готовые к монтажу изделия, поставляемые с предприятий, находящихся между собой в финансовых взаимоотношениях (дочерние и материнские компании), или центров прибыли, входящих в состав предприятия;
- готовые к монтажу материалы, поставленные сторонними предприятиями.

Основные материалы физически входят в продукт, поэтому могут быть однозначно отнесены к соответствующему продукту. Исходным пунктом планирования являются плановые объемы основных материалов нетто. Под ними понимаются объемы, которые при плановом формировании продукта и плановых свойствах материала действительно должны содержаться в продукте (готовом изделии) после его изготовления. Это значение без труда рассчитывается на основе конструкторских чертежей, описаний образцов и т. д. Для определения планового значения необходимо учитывать, кроме того, количество отходов, возникающих по каждому продукту при плановом ходе производства. Здесь также возможен точный анализ. Таким образом, прямые плановые материальные затраты брутто могут быть рассчитаны в качестве основы для плановой калькуляции и текущего контроля основных материалов следующим образом:

$$\begin{aligned}
 & \text{Плановые объемы основных материалов нетто} \\
 + & \text{Количество отходов (план)} \\
 = & \text{Плановые объемы основных материалов брутто} \\
 & \times \text{Плановая цена} \\
 = & \text{Плановые прямые материальные затраты брутто}
 \end{aligned}$$

В системе расчета плановых затрат прямые материальные затраты контролируются в отношении отклонений потребления на основе сравнения заданных и фактических затрат по возможности по каждому продукту.

$$\begin{aligned}
 & \text{Фактический объем основных материалов} \times \text{плановая цена} \\
 - & \text{Заданный объем основных материалов} \times \text{плановая цена} \\
 = & \text{Отклонения из-за изменения объема потребления основных материалов}
 \end{aligned}$$

Контроль по продуктам может привести к значительным дополнительным затратам по учету фактических данных. В зависимости от ситуации может быть целесообразным контроль потребления основных материалов по центрам затрат.

Изменение объема потребления ресурсов может иметь следующие причины:

- обусловленное заказом изменение объема потребления основных материалов, например, по причине непланового изготовления продукта (особые пожелания клиента);
- изменение состава смесей (например, в стальной или резиновой промышленности);
- несоответствие свойств материалов плановым;
- колебания внутрифирменной эффективности.

За подобные отклонения в объеме потребления основных материалов должен нести ответственность руководитель центра затрат.

Прямые затраты на заработную плату — это затраты на выполнение работ, которые можно отнести напрямую к производственным процессам и тем самым к продуктам, изготавливаемым на предприятии. Планирование, распределение и контроль прямых затрат на заработную плату осуществляются дифференцированно по продуктам и производственным процессам, определяемым отделом подготовки производства.

Цель планирования прямой заработной платы состоит в определении заранее затрат на заработную плату, приходящихся на одну калькуляционную единицу по каждому производственному процессу, при планомерном ходе производства, при нормальной или запланированной производительности труда работников, при запланированных тарифах.

Если бы прямую заработную плату можно было распределить напрямую по продуктам в плановой калькуляции, то все равно, как правило, она рассчитывается через центр затрат производственной сферы и включается в его калькуляционные ставки. Причины в том, что, во-первых, такой расчет обеспечивает действенный контроль затрат на заработную плату, а во-вторых — пропорциональны плановому производственному времени (базам распределения) не только зарплаты производственного персонала, но и ряд других косвенных затрат. Поэтому целесообразно объединять все затраты, зависящие от производственного времени, в одной калькуляционной ставке.

Плановые прямые затраты на заработную плату определяются следующим соотношением:

Плановые прямые затраты на заработную плату = Плановое рабочее время ×
× Плановая ставка заработной платы

В целях контроля затрат заданные прямые затраты на заработную плату должны рассчитываться по каждому центру затрат.

Заданные прямые затраты = Фактические объемы по различным продуктам ×
× Плановое рабочее время по производственному процессу и продукту ×
× Плановая ставка прямых затрат на заработную плату по производственному процессу и продукту

Контроль прямых затрат на заработную плату заключается в основном в анализе производительности. При этом определяется средняя производительность одного центра затрат или рабочих.

Средняя производительность: $\text{Фактическое рабочее время} \times 100 / \text{Плановое рабочее время}$

Если средняя производительность значительно отличается от 100, нужно пересмотреть плановое время. Разница между базирующимися на фактических объемах заданными и фактическими прямыми затратами на заработную плату объясняется, в частности, следующими причинами (причем последствия часто отражаются в расчете затрат как «дополнительные зарплат»):

- отклонение прямой заработной платы из-за несоответствия размеров серии производства плану;
- производительность одного из работников ниже производительности, соответствующей гарантируемой минимальной зарплате;
- конструкционные изменения обусловили иной вариант изготовления продукта, чем это было запланировано (обусловленные заказом дополнительные зарплат);
- изменение качества материала может привести к изменению времени обработки;
- нарушения хода производства или поломки оборудования требуют дополнительных затрат;
- дополнительные зарплат из-за ошибочного сметного времени, если нет точных исследований времени работы.

Наряду с планированием прямых материальных затрат и прямых затрат на заработную плату отдельно осуществляется планирование прочих прямых затрат сферы производства и сферы сбыта и контроль их в конце расчетного периода.

Косвенные затраты должны быть разделены на виды таким образом, чтобы для каждого вида косвенных затрат было возможно планирование с помощью одной или нескольких приемлемых баз распределения. Размер некоторых видов косвенных затрат изменяется в зависимости от степени загрузки мощностей центра затрат, хотя их нельзя напрямую отнести к производимым единицам продукции. Объем потребления производственных ресурсов, например мазута или электрического тока, может зависеть от времени работы станка. Прямое отнесение к выпускаемым продуктам здесь невозможно. Следовательно, нужно исследовать, какие косвенные затраты постоянные, а какие переменные в отношении загрузки мощностей центра затрат.

Еще одним примером является планирование амортизационных отчислений. Размер планируемых амортизационных отчислений определяется причинами амортизации, а также влиянием содержания и ремонта оборудо-

дования. Если истек срок эксплуатации (износ, обусловленный временем), то амортизационные отчисления являются постоянными затратами. Если износ обусловлен эксплуатацией, то размер амортизационных отчислений определяется загрузкой станка. Если при планировании затрат неизвестно, какая из причин амортизации преобладает, можно разделить совокупную амортизацию на компоненты, зависящие или не зависящие от степени загрузки. Зачастую на практике невозможно разделение на временной износ и износ вследствие эксплуатации. В этом случае амортизационные отчисления рассматриваются как постоянные затраты.

Сферы косвенных затрат приобретают в последнее время все большее значение. Так, например, доля косвенных затрат в себестоимости продукции в машиностроении повысилась с 30% в 60-е годы до 60% в настоящее время. На основе преимущественно производственно-ориентированного расчета плановых затрат нельзя ни планировать косвенные затраты согласно принципу причинности, ни удовлетворительно управлять процессами, обуславливающими возникновение косвенных затрат. Фокусирования на прямых затратах и распределения косвенных затрат еще несколько десятилетий тому назад было достаточно для простых решений в области калькулирования и управления. Сегодня эти вопросы намного усложнились. На многие актуальные и важные вопросы уже невозможно дать ответ с помощью информации о плановых затратах:

- Какими будут затраты и результат, если количество вариантов продукта увеличится или сократится?
- Как можно на продолжительное время сократить постоянные косвенные затраты?
- Какова стоимость процесса, например, выполнения заказа или обслуживания клиента?

Ответы на эти вопросы и новую основу для учета, планирования, управления и распределения косвенных затрат может дать только расчет затрат по процессам, который будет подробно представлен ниже.

Традиционные системы расчета частичных затрат. В отличие от систем расчета полных затрат в расчетах частичных затрат не все возникшие или запланированные затраты относятся на продукты. Это связано с тем, что обоснованно на продукт может быть отнесена лишь часть затрат, которые действительно связаны с производством продукта, а оставшиеся затраты обусловлены не конкретным продуктом, а связаны с обеспечением процесса производства в целом. Распределение этих постоянных затрат не производится, а весь блок рассматривается как затраты за период.

Поэтому расчет частичных затрат основан на разделении затрат на переменные и постоянные или на прямые и косвенные. Повторим: критерием различения постоянных и переменных затрат является изменение размера затрат при изменении фактора возникновения затрат. Часть затрат,

остающаяся неизменной при изменении фактора возникновения затрат, — это постоянные затраты, остальное — переменные затраты. Хотя существует очень много факторов возникновения затрат, за основу берется, как правило, фактор загрузки мощностей. При различении прямых и косвенных затрат критерием служит возможность отнесения к какой-либо базе распределения.

В качестве важнейшей формы расчета частичных затрат на практике используется расчет предельных затрат. За счет включения объемов производства или выручки можно преобразовать расчет предельных затрат в расчет прибыли в краткосрочном периоде (одно- и многоступенчатый расчет). Менее распространен относительный расчет прямых затрат, разработанный Riebel, при котором все затраты предприятия рассматриваются как прямые затраты, но с различными базами распределения.

Разделение затрат производится в расчете затрат по видам, а иногда только в расчете затрат по центрам. В отличие от расчета полных затрат при внутрифирменном расчете стоимости продукции / услуг только переменные косвенные затраты распределяются по центрам прямых затрат, а далее — по продуктам.

Расчет предельных затрат на базе расчета плановых затрат

Эта система имеет различные названия (Variable Costing, Marginal Costing, расчет пропорциональных затрат). Если расчет затрат осуществляется на базе плановых показателей, то говорят о расчете плановых предельных затрат.

Расчет предельных затрат основан на делении затрат на постоянные и переменные. Планирование затрат соответствует планированию при гибком расчете, который содержит разделение затрат на постоянные и переменные по центрам. Отличие расчета плановых затрат от гибкого расчета заключается в отнесении плановых затрат к центрам затрат и продуктам. В то время как при гибком расчете плановых затрат все затраты в рамках внутрифирменного расчета стоимости продукции / услуг распределяются по конечным центрам затрат и далее по продуктам, в расчете предельных затрат распределяются только пропорциональные затраты.

Поскольку в расчете предельных затрат не происходит распределения постоянных затрат, отклонение из-за изменения степени загрузки мощностей, представленное в гибком расчете плановых затрат, исчезает!

На многих предприятиях расчет предельных затрат успешно используется в производственной сфере, поскольку имеется три предпосылки, важные для его функционирования:

- можно разделять пропорциональные и постоянные затраты центра;
- можно (ежемесячно) планировать и рассчитывать базы распределения, по отношению к которым пропорциональные затраты действительно ведут себя таким образом;
- можно провести обоснованные сравнения план-факт.

Если среда применения не соответствует этим предпосылкам, то сложный и дорогостоящий расчет предельных затрат не имеет большой практической пользы. Существенные доли пропорциональных затрат сегодня характерны именно для производственной сферы, в то время как в сфере услуг косвенные затраты возрастают (в абсолютном и относительном выражении). Это уменьшает возможности широкого использования метода расчета предельных затрат. Выходом из положения может быть расчет затрат по процессам (см. ниже).

Одноступенчатый расчет сумм покрытия может быть проведен на базе как плановых, так и фактических показателей. На продукт относятся только затраты, зависящие от изменения загрузки мощностей (т. е. переменные затраты).

Разница между выручкой и переменными затратами обозначается как сумма покрытия (на единицу продукта). Последняя показывает, какой вклад в покрытие постоянных затрат и получение прибыли может внести выручка от конкретного продукта.

Согласно основной идее расчета частичных затрат, чистая прибыль рассчитывается только для всего предприятия в целом (рис. 4.6).

Показатель, евро	Продукты			Всего
	А	В	С	
Объем сбыта	20 000	15 000	5 000	
Выручка продукта	6	7,5	12	
Выручка от реализации	120 000	112 500	60 000	292 500
– переменные затраты сбыта	20 000	15 000	5 000	40 000
– переменные производственные затраты	40 000	45 000	25 000	110 000
– переменные материальные затраты	20 000	22 500	10 000	52 500
Сумма покрытия	40 000	30 500	20 000	90 000
– за вычетом постоянных затрат				65 000
= Прибыль				25 000

Рис. 4.6. Пример одноступенчатого расчета сумм покрытия

$$\begin{aligned}
 & \text{Проданное количество продуктов} \times \text{выручка продуктов} \\
 - & \text{Проданное количество продуктов} \times \text{переменные затраты на единицу продукции} \\
 = & \text{Суммы покрытия продуктов всего} \\
 - & \text{Постоянные затраты периода} \\
 = & \text{Чистая прибыль периода}
 \end{aligned}$$

Одним из пунктов критики одноступенчатого расчета сумм покрытия является недифференцированное включение блока постоянных затрат в результат. Из-за увеличения доли постоянных затрат в совокупных затратах все меньше затрат можно отнести на продукт, что обуславливает значительную потерю обоснованности.

Многоступенчатый расчет сумм покрытия позволяет получить более дифференцированные суммы покрытия за счет разделения блока постоянных затрат на различные слои. Постоянные затраты предприятия относятся на те показатели, которые рассматриваются как причины их возникновения. При этом отнесение постоянных затрат возможно до тех пор, пока их учет может происходить напрямую без распределения. В качестве баз распределения обычно выбираются изделия (продукт, группы продуктов) или производственные единицы (рабочее место, центр затрат, подразделения предприятия).

В отношении постоянных затрат изделия действует правило: постоянные затраты принципиально не распределяются на единицы продукции / услуг. Однако должна существовать возможность контроля покрытия постоянных затрат по видам изделий. Принцип расчета покрытия постоянных затрат представлен на рис. 4.7.

Расчет затрат по процессам как новейшая методика был разработан в силу необходимости создания эффективной системы расчета затрат специально с учетом современных требований. Он поддерживает стратегические решения по продуктам и производству и показывает потенциал оптимизации процессов на предприятии. При этом используются традиционные расчеты затрат по видам и центрам, однако при расчете затрат по процессам внутри предприятия обязательны подробный анализ, перестройка и реструктуризация, в частности, расчета затрат по центрам и продуктам.

Как уже говорилось, на многие важные вопросы уже нельзя ответить с помощью традиционных инструментов расчета затрат. Примером этому служат следующие шесть вопросов:

- Какие 10 факторов возникновения определяют 80% объема косвенных затрат продукта или продуктовой сферы предприятия?
- Какие отделы и в каких масштабах в этом участвуют?
- Какие «гайки» нужно «подкрутить», чтобы в среднесрочном плане взять под контроль косвенные затраты?
- Как изменится потребность в персонале и затратах, если на предприятии изменится количество запусков новой продукции, если будут изменены продукты, если изменится число вариантов или сократится число комплектующих?
- Какова будет стоимость при усложнении изделия?
- Какова стоимость сбыта в различных регионах?

Чтобы ответить на перечисленные вопросы, нужно использовать расчет затрат по процессам. Для этого необходимо:

Показатель, евро	Продукт			Всего
	А	В	С	
Объем сбыта	20 000	15 000	5 000	
Выручка продукта	6	7,5	12	
Выручка от реализации	120 000	112 500	60 000	292 500
– переменные затраты сбыта	20 000	15 000	5 000	40 000
– переменные производственные затраты	40 000	45 000	25 000	110 000
– переменные материальные затраты	20 000	22 500	10 000	52 500
Сумма покрытия I	40 000	30 500	20 000	90 000
– постоянные затраты изделия (например, реклама, сбыт)	4 000	6 000	7 000	17 000
Сумма покрытия II	36 000	24 000	13 000	73 000
– постоянные затраты группы изделий (например, затраты на инструмент)	10 250		10 000	20 250
Сумма покрытия III	49 750		3 000	52 750
– постоянные затраты подразделения (например, амортизация зданий, затраты на отопление)	12 500		2 500	15 000
Сумма покрытия IV	37 250		500	37 750
– постоянные затраты предприятия (например, оклады руководства предприятия)				12 750
= Прибыль				25 000

Рис. 4.7. Пример расчета покрытия постоянных затрат

- сделать сферы возникновения косвенных затрат прозрачными и управляемыми;
- определить процессы на уровне отделов (главные процессы) и факторы возникновения затрат и создать возможность их оценки;
- проанализировать частичные процессы в отдельных центрах затрат и отделах и объединить их в главные процессы;
- выявить причины неэффективности, найти потенциалы экономии, усовершенствовать калькуляцию.

Для анализа процессов и затрат по процессам зарекомендовал себя следующий подход:

- определение главных процессов и факторов возникновения затрат;
- анализ деятельности центров затрат и определение частичных процессов и показателей;

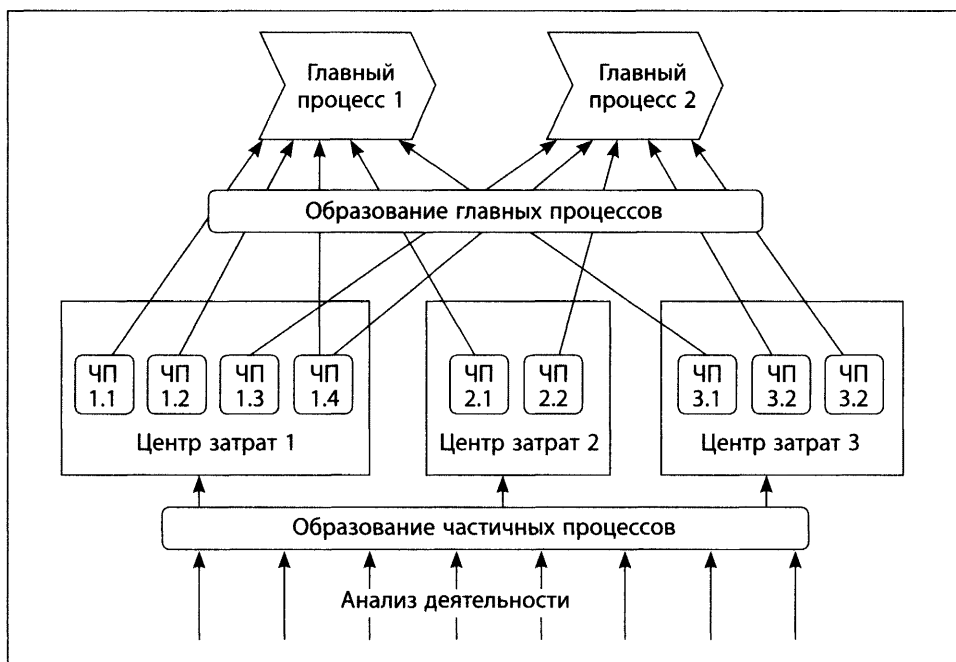


Рис. 4.8. Принцип образования главных процессов (Mayer, 1991, S. 86)

- распределение объемов работ и затрат;
- образование окончательных главных процессов и расчет ставок затрат.

Первый шаг осуществляется в рамках анализа top-down, следующие — bottom-up. С помощью небольшого примера из практики будет пояснен приведенный выше подход.

Сначала разрабатывается предварительная структура главных процессов. Исходя из отраслевых моделей процессов, планов предприятия по направлениям деятельности и дальнейших целей делается попытка определить главные процессы и факторы возникновения затрат. (Отраслевые модели процессов можно найти в литературе; они также предоставляются профессиональными союзами в качестве примеров.) Этот этап важен для дальнейшего целенаправленного анализа центров затрат и определения частичных процессов. При этом могут появиться дополнительные идеи по созданию новых главных процессов или изменению существующих. На рис. 4.8 представлен принцип образования главных процессов.

Анализ деятельности осуществляется, как правило, на основе опросов в центре затрат, зачастую используются также эмпирические данные (например, данные анализа косвенных затрат). После определения деятельности центра затрат определяется частичный процесс. Поскольку в кос-

венных сферах производятся преимущественно разнообразные продукция/услуги, следует определить несколько частичных процессов для каждого центра затрат. Затем процессы должны быть разделены на не зависящие от объема произведенных в центре затрат продукции/услуг и зависящие от этого объема. В рамках расчета затрат по процессам говорят о «зависящих от объема выхода» (ЗОВ) и «не зависящих от объема выхода» (НОВ) процессах. На рис. 4.9 представлена первоначальная структура центра затрат «5501 Планирование производства», а на рис. 4.10 — структура после анализа. В качестве процесса, не зависящего от объема выхода, было определено руководство отделом. Частичные же процессы «Изменять рабочие планы» и «Курировать производство» зависят от объема выхода. Последний, например, зависит от количества вариантов. Возникло 100 вариантов. Шесть сотрудников курировали процесс, так что возникли затраты в сумме 600 000 евро. Сюда добавляются удельные затраты руководства отдела, что дает совокупную ставку затрат процессов в размере 6600 евро на процесс (660 000 евро / 100 вариантов). Для дополнения примера служат рис. 4.11 и 4.12. На них представлен центр затрат «5504 Обеспечение качества» до и после анализа частичных процессов.

При внедрении расчета затрат по процессам целесообразно использовать данные за прошлый год в качестве основы планирования. При этом, как правило, делается попытка разделить затраты центра по частичным процессам на базе числа сотрудников (как произошло в примере на рис. 4.10 и 4.12). Возможны и иные ориентировочные значения.

ООО «Процесс» Центр затрат 5501 Планирование производства			План/весь год: 1991 Ответственный: Майер		
Вид затрат	Объем	Цена	Проп.	Пост.	Всего
Оклады	11 человек	60 000		660 000	660 000
Социальные затраты			200 000	200 000	
Офисные материалы			50 000		50 000
Телефон			30 000		30 000
Калькуляционные затраты на обработку данных			50 000	50 000	100 000
Калькуляционные затраты на помещения	400 м ²	100		40 000	40 000
Калькуляционные амортизационные отчисления				20 000	20 000
Сумма			130 000	970 000	1 100 000

Рис. 4.9. Пример центра затрат «5501 Планирование производства» (Mayer, 1991, S. 91)

Центр затрат 5501 Планирование производства									
Частичные процессы				Отнесение затрат	Затраты процессов			Ставка затрат процессов	
№	Название	Вид (количество...)	Объем	База, человеко-лет	ЗОВ	НОВ	Всего	ЗОВ	Всего
1	Изменять рабочие места	Изменение продуктов	200	4	400 000	40 000	440 000	2000	2200
2	Курировать производство	Варианты	100	6	600 000	60 000	660 000	6000	6600
3	Руководить отделом			1		100 000			
				11				1 100 000	

Рис. 4.10. Частичные процессы центра затрат «5501 Планирование производства» (Mayer, 1991, S. 88)

Центр затрат 5504 Обеспечение качества									
Частичные процессы				Отнесение затрат	Затраты процессов			Ставка затрат процессов	
№	Название	Вид (количество...)	Объем	База, человеко-лет	ЗОВ	НОВ	Всего	ЗОВ	Всего
1	Изменять планы проверки	Изменения продуктов	200	2	200 000	50 000	250 000	1000	1250
2	Обеспечить качество продукции	Варианты	100	6	600 000	150 000	750 000	6000	7500
3	Участие в кружке качества			1		100 000			
4	Руководить отделом			1		100 000			
				11				1 100 000	

Рис. 4.12. Частичные процессы центра затрат «5504 Обеспечение качества» (Mayer, 1991, S. 89)

ООО «Процесс» Центр затрат 5504 Обеспечение качества			План/весь год: 1991 Ответственный: Майер		
Вид затрат	Объем	Цена	Проп.	Пост.	Всего
Оклады	10 человек	55 000		550 000	550 000
Социальные затраты				160 000	160 000
Офисные материалы			30 000		30 000
Телефон			20 000		20 000
Калькуляционные затраты на обработку данных			120 000		120 000
Калькуляционные затраты на помещения	200 м ²	100		20 000	20 000
Калькуляционные амортизационные отчисления				100 000	100 000
Сумма			170 000	830 000	1 100 000

Рис. 4.11. Пример центра затрат «5504 Обеспечение качества» (Mayer, 1991, S. 92)

Отдельные частичные процессы проанализированных центров затрат должны быть объединены в несколько главных процессов (рис. 4.13). Частичные процессы «5501/1 Изменять рабочие планы» и «5501/2 Курировать производство» (см. рис. 4.10) входят вместе с частичными процессами «5504/1 Изменять планы проверки» и «5504/2 Обеспечить качество продукции» (см. рис. 4.12) в главные процессы «Осуществлять изменение продуктов» и «Курировать варианты» (см. рис. 4.13). Стоимостной результат образования главных процессов может выглядеть, как показано на рис. 4.14.

Главный процесс «Осуществлять изменение продуктов», который в стоимостном отношении зависит от количества изменений продуктов, осуществляется в расчетном периоде в целом 200 раз. Затраты процесса составляют 690 000 евро, что соответствует сумме затрат всех частичных процессов, входящих в главный. Ставка затрат процесса составит соответственно (затраты процесса / объем процесса) 3450 евро. Сумма затрат 2,1 млн. евро соответствует сумме затрат обоих центров затрат 5501 и 5504. Вместо дифференциации по центрам затрат общая сумма дифференцирована теперь по процессам.

Матрица функций и процессов зарекомендовала себя в качестве хорошего инструмента для перевода функционального рассмотрения в процессуальное (рис. 4.15). При использовании в рамках анализа top-down она служит для общей оценки затрат и объемов главных процессов. Однако она также может использоваться в рамках анализа bottom-up для обобщения

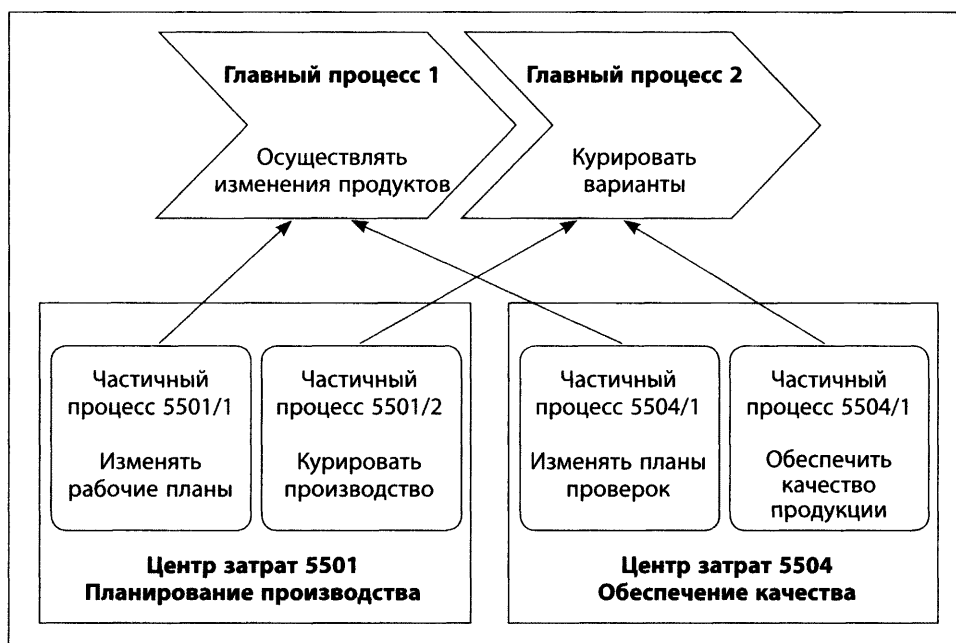


Рис. 4.13. Образование главных процессов (Mayer, 1991, S. 93)

Главные процессы	Факторы возникновения затрат	Число	Затраты процесса	Ставка затрат процесса	Доля объема затрат
1. Осуществлять изменение продуктов	Количество изменений продуктов	200	690 000	3 450	33%
2. Курировать варианты	Количество вариантов	100	1 410 000	14 100	67%

Рис. 4.14. Главные процессы, факторы возникновения затрат и ставки затрат

результатов анализа процессов в центрах затрат функциональных подразделений. Матрица содержит функциональные подразделения в строках и главные процессы в столбцах. В строках видно разделение ресурсов и затрат функциональных сфер по главным процессам. Столбцы содержат информацию о затратах и объемах главных процессов (см.: Gleich 2001, S. 41).

При использовании расчета затрат по процессам в качестве инструмента управления затратами различается три уровня результатов.

- Могут быть выявлены экономически неэффективные процессы (холостая работа или брак) или узкие места в организации. С этим часто связаны потенциалы экономии, которые обязательно нужно использовать.
- Расчет затрат по процессам может постоянно интегрироваться в годовое планирование. Это происходит путем последовательного планирования и управления косвенными затратами, ориентированными на объем (объем процессов $\times$ ставка затрат процессов). Если при сопоставлении фактического объема процессов и фактических затрат выявлена загрузка ниже нормы, то это должно быть отражено в следующем годовом плане.
- Если становятся известны различные факторы возникновения затрат, то уже на ранних этапах разработки продуктов в совместной работе с конструкторским отделом могут быть согласованы долгосрочные меры по снижению затрат.

Расчет затрат по процессам также принципиально отличается отнесением косвенных затрат на отдельные продукты. В традиционных системах расчета затрат косвенные затраты распределяются на основе внутрифирменного расчета стоимости продукции/услуг по центрам затрат производственной сферы, а на основе базы распределения последних относятся на продукты. Также они могут быть отнесены на продукт на основе надбавки на материальные затраты или производственную себестоимость (например, косвенные материальные затраты или косвенные затраты сферы сбыта).

Современные методы калькулирования ориентируются на действительные взаимосвязи, имеющие место при возникновении косвенных затрат. Процессно-ориентированная калькуляция должна проводиться как параллельный расчет к существующему расчету затрат, чтобы дать корректную информацию о результатах отдельных продуктов. Предположительно выгодные (с точки зрения традиционных методов калькулирования) эксклюзивные продукты оказываются при использовании процессно-ориентированной калькуляции, учитывающей принцип причинности, как правило, источниками больших убытков. Серийная же продукция (ходовой товар), часто мало любимая отделом сбыта, напротив, является источником большой прибыли (поскольку требует немногих процессов планирования, размещения и управления). Объяснение следующее: при калькулировании ходовых продуктов согласно принципу причинности с использованием расчета затрат по процессам часто выявляется, что использованные надбавки косвенных затрат были слишком высокими. В действительности эти продукты вносят намного больший вклад в успешность предприятия, чем это предполагается на многих предприятиях в силу ошибочной информации о затратах.

Точные данные о затратах, полученные с учетом принципа причинности, служат основой для дальнейших кратко-, средне- и долгосрочных решений

Матрица «Функции-процессы»		Мощность, человеко-годы Затраты в евро	1. Обработка заказа	2. Инжини- ринг	3. Закупки	4. Производ- ство
Функциональные подразделения	Закупки	6,0 1 200 000		1,0 200 000	4,8 960 000	
	Монтаж продукта	3,0 900 000	0,8 240 000	1,0 300 000		0,2 60 000
	Инжиниринг	3,0 750 000		2,5 625 000		
	Производство	5,0 500 000		0,7 70 000		4,0 400 000
	Сбыт / Маркетинг	4,0 840 000	3,0 630 000	0,5 105 000		
	Контроль качества	3,0 300 000		0,5 50 000	0,5 50 000	1,0 100 000
	Складское хозяйство	3,0 600 000			1,9 380 000	
	Администрация	4,0 480 000	0,4 48 000	0,2 24 000	0,5 60 000	0,2 24 000
	Человеко-годы	31,0	4,2	6,4	7,7	5,4
	Совокупные затраты процесса	5 570 000	918 000	1 374 000	1 450 000	584 000
Факторы затрат			Предло- жения	Заказы	Позиции	Число заказов
Размер фактора затрат			15	10	100	20
Ставка затрат процесса			61 200	137 400	14 500	29 200

Рис. 4.15. Матрица функций и процессов (согласно Gleich: 2001, S. 42).

по сбыту, производству и инвестициям, а также для стратегических решений в области продуктовой программы и цен. Главной целью должно быть распределение растущих косвенных затрат там, где они возникают, или стремление, чтобы многие косвенные затраты больше не возникали в прежнем объеме. Это может произойти, например, если количество процессов будет сокращено или процессы будут организованы более экономично и четко.

5. Монтаж, конечный тест	6. Комиссионирование, отгрузка	7. Фактурирование	8. Управление компанией	9. Остальные косвенные затраты	СУММА	Остальные косвенные затраты
					5,8	0,2
					1 160 000	40 000
0,2	0,2	0,2	0,2		2,8	0,2
60 000	60 000	60 000	60 000		840 000	60 000
0,5					3,0	0
25 000					650 000	100 000
0,3					5,0	0
30 000					500 000	0
					3,5	0,5
					735 000	105 000
0,7	0,3				3,0	0,0
70 000	30 000				300 000	0
	1,0				2,9	0,1
	200 000				580 000	20 000
0,2		1,4	0,5		3,4	0,6
24 000		168 000	60 000		408 000	72 000
1,9	1,5	1,6	0,7	0	29,4	1,6
209 000	290 000	228 000	120 000	0	5 173 000	397 000
Автомобили	Автомобили	Счета			29,4	1,6
10	10	15	0	0	5 173 000	397 000
20 900	29 000	15 200	120 000	0		

Одна из главных задач расчета затрат и объемов производства, ориентированного на управление, состоит в предоставлении информации о затратах и выручке для принятия решений. Важно понять, какие затраты релевантны для принятия решений. Релевантными затратами называются те, которые зависят от параметров проблемы, требующей решения. При выборе вариантов значение имеют только те затраты, размер которых отличается для различных возможных решений.

На основе практического примера Spritz&Tropf GmbH будет рассмотрено четыре важнейших вопроса: определение оптимальной производственной и сбытовой программы; решения о нижних ценовых границах в сфере продаж; решения о собственном производстве или стороннем производстве; анализ точки доходности (Break-Even-Point).

Фирма Spritz&Tropf GmbH производит на своем заводе III пять изделий из пластмассы повседневного пользования, относящихся к товарам широкого потребления.

Завод III понесет в следующем периоде удельные постоянные затраты от центрального подразделения фирмы в размере 300 000 евро; кроме того, возникнут постоянные затраты в размере 860 000 евро (возникновение обеих сумм не зависит от фактически выполненной производственной программы). В централизованном расчете затрат постоянные затраты центрального подразделения распределяются по продуктам 1–5 в соотношении 2:4:3:5:1.

Постоянные затраты завода распределяются соответственно:

Прод. 1: Прод. 2: Прод. 3: Прод. 4: Прод. 5 = 1:2:2:4:1.

Для следующего планового периода ожидаются такие данные:

Продукт	Цена	Переменные затраты/ед. ($K_{\text{пер}}$)	Макс. объем сбыта (*макс.)
1	20	12	25 000 ед. объема
2	18	8	30 000 ед. объема
3	22	10	15 000 ед. объема
4	15	6	50 000 ед. объема
5	10	4	3 500 ед. объема

Задание 1.

- Экономический отдел центрального подразделения фирмы предлагает убрать продукт 3 из производственной программы, чтобы достичь более высокой прибыли. Ответственный менеджер продукта протестует. Какие аргументы приведете вы?
- Для рекламных целей в распоряжении имеется разовая сумма в размере 25 000 евро. Экономический отдел считает, что эффект от рекламы будет наибольшим, если эти средства использовать для рекламы только одного изделия. Какое изделие вы бы рекламировали, если благодаря этой рекламе показатели сбыта, приведенные в таблице, повысились бы по каждому изделию на 15%?

- в) Из-за поломки покрасочного станка в цеху 2 возникло узкое место; максимальные объемы сбыта не могут быть достигнуты.

По отдельным видам продуктов требуется следующее производственное время:

Продукт 1: 2 единицы времени/единицы объема.

Продукт 2: 2 единицы времени/единицы объема.

Продукт 3: 4 единицы времени/единицы объема.

Продукт 4: 4,5 единицы времени/единицы объема.

Продукт 5: 1 единица времени/единица объема.

Сколько единиц объема каждого изделия вы произведете, если в этом периоде вы хотите максимизировать прибыль и в вашем распоряжении с учетом узкого места имеется 259 000 единиц времени?

- г) Какое изделие вы бы рекламировали при таких ограниченных мощностях, если можно предположить такой же эффект от рекламы, как и в вопросе б?

Обоснуйте ваше решение.

Задание 2. Нижние ценовые границы в сфере продаж

Исходные данные те же, что и в задании 1а.

Цена продукта 3 из-за сезонных сложностей временно значительно снизилась. В течение двух месяцев может быть достигнута отпускная цена (р) в размере 13 евро. Экономический отдел вновь предлагает убрать продукт из производственной программы, так как ситуация с затратами по-прежнему затруднительная, а выручка слишком мала.

Какие аргументы вы выдвинете как менеджер продукта? Что изменится при возникновении узкого места?

Задание 3. Возможности приобретения на стороне

- а) Действительны условия задания 1в за исключением аспектов, связанных с рекламой. Кроме того, существует возможность приобретения изделий 1, 2, 3 и 5 по следующим ценам у других предприятий:

Изделие	Цена покупки на стороне
1	15
2	10
3	20
5	3,5

Изделие 4 можно изготовить только собственными силами.

Проведите расчеты для принятия решения, какие изделия должны быть изготовлены собственными силами, а какие лучше приобрести на стороне.

- б) За счет приобретения нового впрыскивающего станка предполагается расширение мощности узкого места. Введение в действие новой установки означает возникновение постоянных затрат в размере 82 000 евро в течение периода (амортизация, проценты, прочие постоянные затраты). Мощность этой установки составит 110 000 единиц в течение периода. Переменные затраты на единицу и время изготовления единицы при введении в строй новой установки не изменятся.

Насколько целесообразны с точки зрения прибыли инвестиции в новую установку? Будете ли вы приобретать изделие на стороне, как в задании 3а?

Задание 4. Анализ точки безубыточности

Действительны условия задания 1а. Максимальные объемы продаж продуктов 1 и 2 в среднесрочной перспективе будут снижаться. До какого уровня снижение объема продаж можно считать приемлемым с учетом того, что распределение постоянных затрат остается прежним?

Решение

(1а) С экономической точки зрения выпуск того или иного продукта целесообразен, если сумма покрытия по нему положительная.

В отношении продукта 3 действительны следующие данные:

Выручка: 330 000 евро

Переменные затраты: 150 000 евро

Распределенная доля постоянных затрат: 232 000 евро.

Результатом выпуска продукта 3 при таких данных будет убыток в размере 52 000 евро.

Однако продукт 3 вносит 180 000 евро на покрытие постоянных затрат, которые сохраняются даже в том случае, если продукт будет исключен из производственной программы; прибыль при этом уменьшится на 180 000 евро.

(1б) Если объем продаж увеличится на 15%, то увеличатся выручка, переменные затраты и сумма покрытия на те же 15%. Постоянные затраты останутся неизменными. Выбор следует делать в пользу того продукта, который имеет наибольшую сумму покрытия (продукт 4).

Прибыль в этом случае увеличится на $450\,000 \times 0,15 - 25\,000 = 42,5$.

(1в) При наличии узкого места планирование в этом подразделении ориентируется на мощность узкого места. Каждая единица узкого места

должна быть использована таким образом, чтобы она приносила максимально возможную дополнительную прибыль.

Величина суммы покрытия на единицу изделия должна быть соотнесена с единицей узкого места. Основой принятия решения в таком случае является относительная сумма покрытия каждого изделия, которая рассчитывается следующим образом:

$$\text{Относит. сумма покрытия} = \frac{\text{Цена} - \text{Переменные затраты на единицу}}{\text{Потребность в мощности на единицу}}.$$

Продукт	Цена	Переменные затраты	Единица времени / Единица количества	Сумма покрытия	Относительная сумма покрытия	Ранг
1	20	12	2,0	8	4	3
2	18	8	2,0	10	5	2
3	22	10	4,0	12	3	4
4	15	6	4,5	9	2	5
5	10	4	1,0	8	6	1

На основе проведенного ранжирования возможно составление продуктового портфеля, максимизирующего значение итоговой прибыли.

Продукт	Единицы количества	Единицы времени
1	35 000	35 000
2	30 000	60 000
3	25 000	50 000
4	15 000	60 000
5	12 000	54 000
		259 000

(1г) Вопрос о рекламе также рассматривается с учетом ранжирования по относительной сумме покрытия. При этом следует учитывать, что дополнительная мощность должна потребляться продуктом с наименьшей относительной суммой покрытия, т. е. продуктом 4.

Реклама по продукту 5		
дополнительные единицы объема	5250	
дополнительные единицы времени	5250	
Дополнительная прибыль		31 500
– потери прибыли по продукту 4		
5250 × 2		–10 500
– затраты на рекламу		–25 000
		–4000 евро

Реклама по продукту 2		
дополнительные единицы объема	4500	
дополнительные единицы времени	9000	
Дополнительная прибыль		45 000
– потери прибыли по продукту 4		
9000 × 2		– 18 000
– затраты на рекламу		– 25 000
		+ 2000 евро

Наиболее благоприятной по затратам выглядит ситуация по продукту 2, поскольку соотношение между дополнительными единицами времени и относительной суммой покрытия по продуктам 1 и 3 хуже. Таким образом, следует рекламировать продукт 2.

(2) Нижней границей цены того или иного продукта с точки зрения краткосрочной перспективы служит сумма его переменных затрат. По продукту 3 эта величина составляет 10 евро, его цена — 13 евро. Как уже было отмечено в задании 1а, продукт 3 несет на себе дополнительно часть постоянных затрат и поэтому должен выпускаться дальше.

Поскольку речь идет о принятии решения, касающегося определения нижней границы цены при наличии узкого места, то в расчеты следует включать понятие упущенной выгоды. В качестве упущенной выгоды рассматривается такая величина суммы покрытия, которую заработало бы предприятие в случае «разгрузки» узкого места. Схема принятия решения в таком случае может иметь следующий вид.

Временной период	Ситуация с загрузкой мощностей	Концепция решения C = цена, $З_{пер}$ = переменные затраты
Краткосрочный	Нет узкого места	$C = З_{пер}$ (но: долгосрочный эффект!)
Долгосрочный	Есть узкое место	$C = З_{пер} + \text{Упущенная выгода}$ $C = З_{пер} + \text{Заданная величина суммы покрытия}$

(3а) Поскольку мощностей недостаточно, следует решить, какой продукт будет производиться собственными силами, а какой — закупаться на стороне. Продукт 5 будет приобретаться у поставщиков, потому что это дешевле. Все остальные изделия конкурируют за ограниченные мощности. Критерием принятия решения служит размер дополнительной прибыли, приносимой единицей мощности. Если эта величина планируется по отдельным продуктам, это соответствует размеру относительной экономии затрат. Если приобретается продукт 2, то сумма покрытия будет составлять $18 - 10 = 8$ евро. Если же, напротив, продукт выпускается собственными силами, то сумма покрытия составит $18 - 8 = 10$. Таким образом, в случае

собственного производства на каждой единице продукта компания зарабатывает дополнительно $10 - 8 = 2$ евро. Если соотнести эту величину с единицей узкого места, используемой для выпуска продукта 2, то возникает дополнительная прибыль в размере $2 : 2 = 1$ евро.

На основе таких расчетов можно составить следующую таблицу.

Продукт	Цена	Затраты переменные	Количество	Единица времени / Единица объема	Относительная сумма покрытия	Собственные единицы количества	Собственные единицы объема	Закупки на стороне
1	20	12	15,0	2,0	1,5			25 000
2	18	8	10,0	2,0	1,0			30 000
3	22	10	20,0	4,0	2,5	15 000	60 000	
4	15	6	–,0	4,5	2,0	44 222	199 000	
5	10	4	3,5	1,0	–0,5		35 000	

(36) Следует проверить, возместит ли дополнительная сумма покрытия дополнительную сумму постоянных затрат в размере 82 000 евро. Если станок будет приобретен, то возникают дополнительные расходы, представленные в нижеследующей таблице. При инвестициях в установку может быть заработана дополнительная прибыль в размере 79 000 евро.

Продукт	Единицы количества	Единицы времени	Сумма покрытия
4	5 778	25 000	52 000
1	25 000	50 000	75 000
2	17 000	34 000	34 000
Σ		109 000	161 000
	– постоянные затраты		– 82 000
			+ 79 000

(4) Решения о сбыте могут приниматься и контролироваться на основе анализа точки безубыточности. При помощи этого метода можно рассчитать объем продаж, необходимый для покрытия совокупных затрат (при заданной величине цены и переменных затрат на единицу). Точка безубыточности рассчитывается путем деления постоянных затрат продукта на сумму покрытия (рассчитанную на единицу продукта). Точка безубыточности продукта 1 составляет 15 750 единиц, продукта 2 — 25 200 единиц. Начиная с этого объема все затраты продуктов окупаются, т. е. до этого уровня можно снижать объемы продаж, не переходя в «зону» убытков (рис. 4.16).

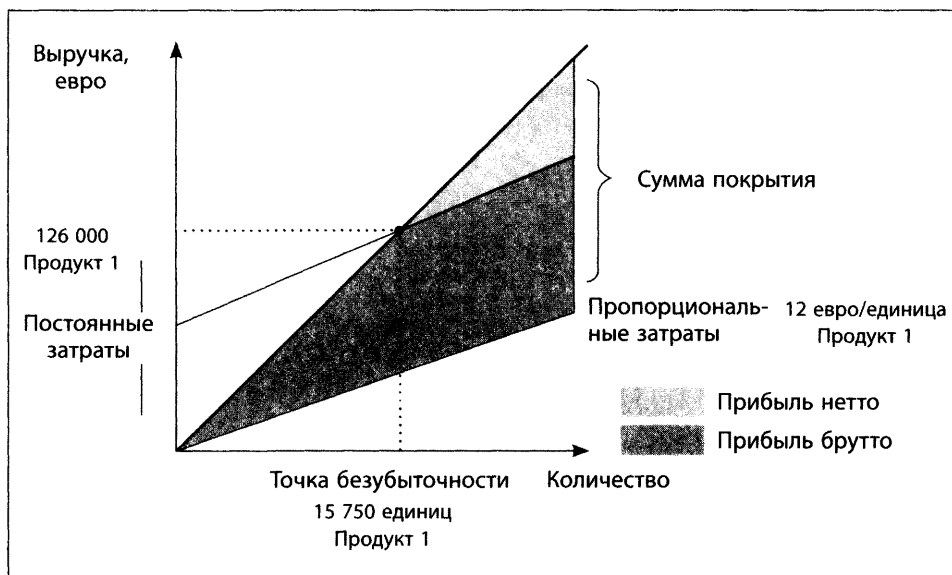


Рис. 4.16. Анализ точки безубыточности

4.2.2.2. Инвестиционные расчеты

Если система расчета затрат и объема производства основана на использовании имеющихся мощностей, то при проведении инвестиционных расчетов актуальным становится вопрос о влиянии изменения мощностей на величину прибыли.

Решения об инвестициях имеют особое значение, поскольку это связано с замораживанием ресурсов предприятия на долгосрочную перспективу. Неправильные инвестиции могут поставить под угрозу выживаемость компании.

Задача инвестиционных расчетов состоит в предоставлении информации для планирования, контроля и управления инвестициями. Предоставляемая информация касается аспектов экономической эффективности и позволяет оценить абсолютные и относительные преимущества тех или иных инвестиционных проектов. То или иное инвестиционное решение не принимается исключительно на основании инвестиционных расчетов. Наряду с экономической эффективностью в таких случаях учитываются и другие факторы. Однако инвестиционные расчеты можно рассматривать как важнейшее вспомогательное средство, позволяющее оценить преимущества и недостатки того или иного инвестиционного проекта в количественной форме.

В этом разделе описываются наиболее распространенные методы инвестиционных расчетов и рассматриваются связанные с этим контроллинговые аспекты. Все методы инвестиционных расчетов можно разделить на две

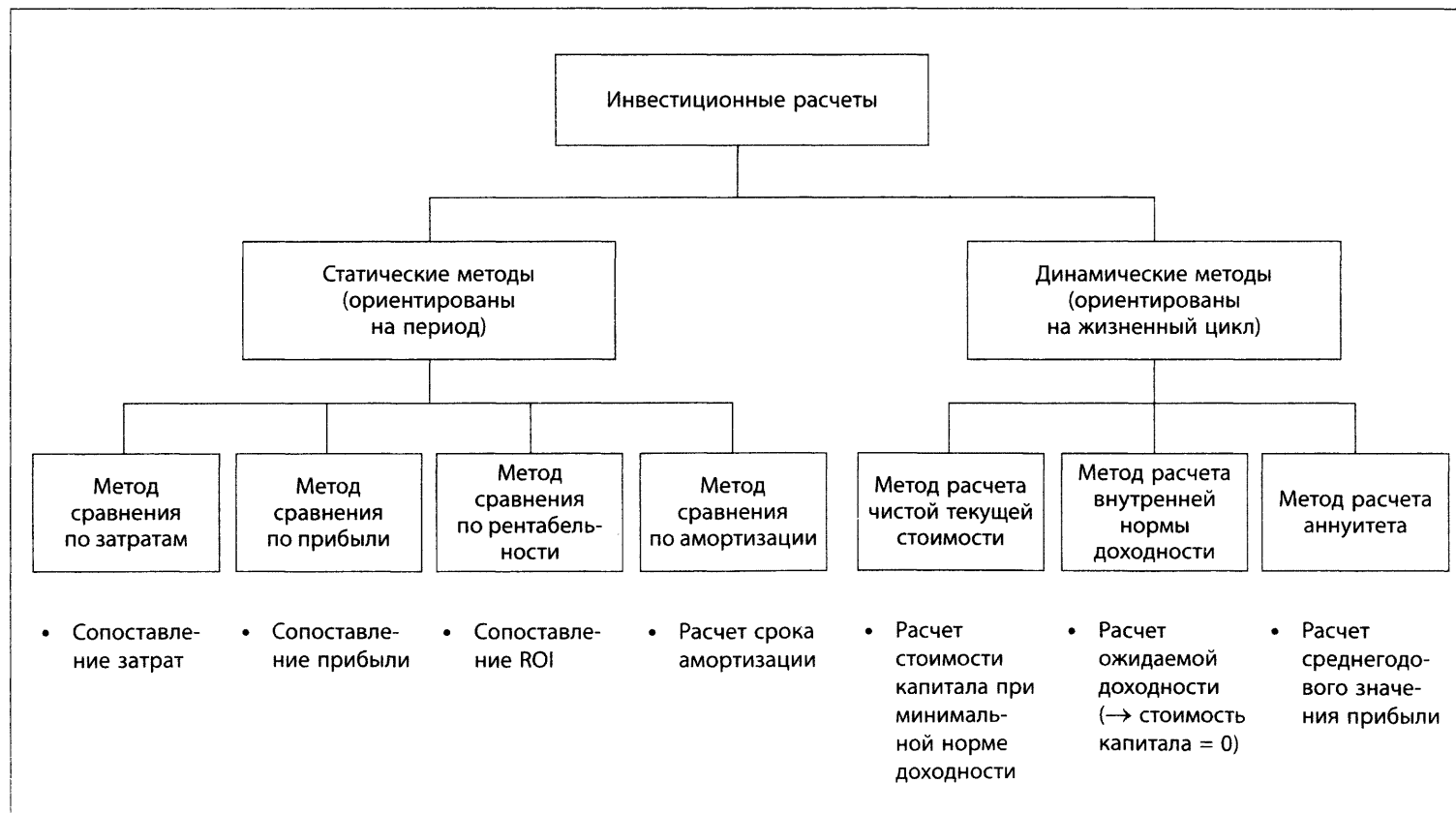


Рис. 4.17. Методы инвестиционных расчетов

группы. *Статические* методы инвестиционных расчетов не учитывают либо учитывают в недостаточной степени временной фактор. Они основаны на использовании средних величин или концепции «репрезентативного года». В качестве расчетных величин такие методы используют в основном затраты и объемы производства. *Динамические* методы инвестиционных расчетов, напротив, основаны на рассмотрении продолжительности всего жизненного цикла проекта. Эти методы предполагают дисконтирование денежных поступлений и выплат. Систематизация методов инвестиционных расчетов представлена на рис. 4.17.

Статические методы

Метод сравнения инвестиций по затратам применяется, в частности, для выбора между вариантами инвестиций, связанных с заменой оборудования или направленных на рационализацию производственных процессов. Основная предпосылка использования метода — отсутствие значительных колебаний в величине затрат (доходов). Критерием принятия решения является величина затрат. При этом предполагается, что доходы различных инвестиционных проектов одинаковы. Однако в конечном итоге речь идет не о минимизации затрат, а о максимизации прибыли. Временные отличия в процессе возникновения затрат в расчет не принимаются. Метод сравнения инвестиций по затратам основан на использовании средних значений (средняя степень загрузки мощностей, средние затраты). Абсолютная оценка экономической эффективности вариантов инвестиций при использовании этого метода невозможна. Однако этот метод позволяет выбирать между несколькими имеющимися вариантами.

Метод сравнения инвестиций по прибыли представляет собой расширенную версию метода сравнения инвестиций по затратам. Этот метод основан на расчете не только затрат, но и выручки. Сравнение инвестиций осуществляется на основе сопоставления значений прибыли, полученной за тот или иной период. Предпочтение отдается варианту с наибольшим средним значением прибыли за год.

Несмотря на то что этот метод учитывает величину получаемых доходов, его использование вызывает определенные сложности, которые связаны с проблемой распределения прибыли. Поскольку величину зарабатываемых доходов очень сложно напрямую связать с тем или иным вариантом инвестиций, расчет прибыли по отдельным вариантам также представляется весьма проблематичным. Кроме того, этому методу присущи те же недостатки, что и методу сравнения инвестиций по затратам.

Если отнесение величины выручки на конкретный инвестиционный проект возможно, то сравнению инвестиций по прибыли отдается предпочтение. Однако методы сравнения инвестиций по затратам и прибыли не учитывают стоимости инвестированного капитала.

		Установка А	Установка N
1	Инвестиции капитала (например, приобретение)	Евро	60 000
2	Выручка	Евро	54 100
3	Производственные затраты	Евро/год	40 000
4	Калькуляционная амортизация	Евро/год	7500
5	Калькуляционные проценты ($p_k = 10\%$)	Евро/год	3000
ROI		12%	15%
Рентабельность дополнительно инвестируемого капитала рассчитывается как $ROI = (\text{прибыль} / \text{среднее значение инвестированного капитала}) \times 100$			

Рис. 4.18. Пример расчета рентабельности

Метод сравнения по рентабельности позволяет ответить на вопрос, как именно могут быть размещены ограниченные инвестиционные средства (критерий — максимизация прибыли). С помощью расчета рентабельности возможна оценка как нескольких вариантов инвестиций, так и одного инвестиционного проекта. Если нужно выбирать из нескольких вариантов, то выбор делается в пользу варианта с наибольшей рентабельностью. Для оценки эффективности отдельного инвестиционного проекта проводится сравнение рассчитанной рентабельности с определенной целевой величиной (минимальной рентабельностью). Метод расчета рентабельности подходит как для инвестиций, направленных на расширение имеющихся мощностей, так и для инвестиций, связанных с рационализацией. Пример использования метода представлен на рис. 4.18. С помощью расчета рентабельности следует оценить целесообразность замены установки А, находящейся на данный момент в эксплуатации, на новую установку N (мощности обеих установок равны). Срок использования (либо остаточный срок использования) в обоих случаях равен 8 годам.

Как все другие статические методы инвестиционных расчетов, метод сравнения инвестиций по рентабельности основан на допущении одинакового годового значения прибыли на протяжении всего рассматриваемого срока. Расчеты проводятся при использовании среднегодового значения прибыли либо значения прибыли первого года. Метод расчета рентабельности подходит как для инвестиций, направленных на расширение имеющихся мощностей, так и для инвестиций, связанных с рационализацией, и в силу своей простоты получил на практике очень широкое распространение.

Метод расчета рентабельности в качестве масштаба сравнения полученных значений использует минимальное значение рентабельности, которое для каждого предприятия является индивидуальным. Тем самым расчетные значения сравниваются с неким стабильным значением, используемым также при разработке политики привлечения капитала и при оценке финансовых инвестиций.

Метод сравнения по амортизации широко используется, хотя с его помощью нельзя делать выводы об экономической эффективности инвестиций. Расчет амортизации означает определение периода окупаемости используемого капитала. Строго говоря, расчет амортизации не является видом расчета экономической эффективности, на основе которого можно оценивать прибыльность вариантов инвестиций и делать выводы о преимуществах того или иного варианта вложения капитала. В большей степени этот метод выполняет следующие функции:

- создание дополнительных оснований для оценки рисков того или иного варианта использования капитала;
- создание оснований для оценки инвестиционных намерений с точки зрения влияния на ликвидность компании в будущем.

Метод расчета амортизации используется в качестве дополнения к другим методам инвестиционных расчетов, позволяющим лучше учесть риск (рис. 4.19).

			Метод I	Метод II
1	Сумма инвестированного капитала	Евро	50 000	60 000
2	Срок использования	Годы	5	5
3	Калькуляционная амортизация	Евро/год	10 000	12 000
4	Прибыль ¹	Евро/год	3500	8000
5	Среднее значение денежного потока	Евро/год	13 500	20 000
6	Срок амортизации	Годы	3,7	3,0
¹ При расчете прибыли амортизация и проценты рассматриваются как затраты. Предполагается, что финансирование осуществляется исключительно за счет заемного капитала				

Рис. 4.19. Пример расчета амортизации

Отдельные варианты инвестиций оцениваются на основе установленного значения периода амортизации, при этом верхняя граница рассчитываемого значения зависит от конкретного вида реализуемой инвестиции. При использовании этого метода варианты инвестиций сравниваются между собой на основе рассчитываемого срока амортизации (значение возврата капитала принимается как равное для каждого года).

Динамические методы

Метод расчета чистой текущей стоимости капитала используется для оценки эффективности варианта инвестиций, стоимость капитала рассчитывается дисконтированием будущих денежных потоков. Предпосылкой использования этого метода является использование определенной кальку-

ляционной ставки процента. Ее величина задает желаемую инвестором норму доходности. Путем дисконтирования будущих денежных потоков рассчитываются так называемые «текущие» значения. Их величина равна стоимости будущих денежных потоков в настоящий момент времени (момент осуществления инвестиций). Сумма всех текущих значений определяет стоимость капитала (рис. 4.20). Пример расчета чистой текущей стоимости капитала представлен на рис. 4.21 (Blohm / Lueder 1995, S. 93).

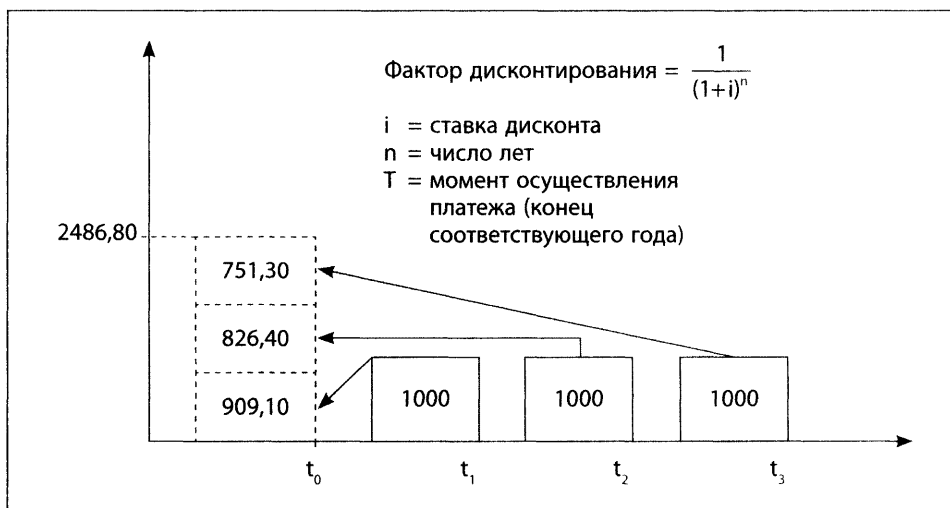


Рис. 4.20. Расчет стоимости капитала

Момент осуществления платежа T (конец соответствующего года)	Инвестиционные выплаты I_t (стоимость во времени)	Поступления R_t (стоимость во времени)	Факторы дисконтирования q^{-t} при $i = 10\%$	Денежные потоки нетто (текущая стоимость)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) × (4) – (2) × (4)
0	100 000	—	1,0	–100 000
1	—	30 000	0,9091	27 273
2	—	40 000	0,8264	33 056
3	—	30 000	0,7513	22 539
4	—	20 000	0,6830	13 660
5	—	20 000	0,6209	12 418
Стоимость капитала = сумма текущих стоимостей годовых денежных потоков				8946

Рис. 4.21. Пример расчета стоимости капитала

Величина рассчитанной текущей стоимости капитала интерпретируется следующим образом.

$C_0 > 0$ (C_0 = стоимость капитала в настоящий момент времени). Получая доходы, инвестор получает свой капитал обратно вместе с процентными доходами, рассчитываемыми по калькуляционной процентной ставке. Дополнительно он получает сумму, равную рассчитанной чистой текущей стоимости капитала. Инвестиции в этом случае выгодны.

$C_0 = 0$. При значении текущей стоимости капитала, равной нулю, капитал возвращается инвестору и его доходы равны рассчитанным по калькуляционной процентной ставке. Инвестиции тем не менее еще целесообразны.

$C_0 < 0$. При осуществлении таких инвестиций инвестор понесет убыток в сумме, равной чистой текущей стоимости капитала. Причины этого могут быть в том, что не достигается требуемая норма доходности и/или в том, что обратные поступления недостаточны по размеру. От инвестиций следует отказаться.

Важнейшая предпосылка использования метода чистой текущей стоимости капитала состоит в том, что получаемые обратно поступления могут быть сразу размещены под ставку процента, равную используемой ставке дисконта (калькуляционной процентной ставке). Метод чистой текущей стоимости капитала используется для оценки целесообразности инвестиций по сравнению с альтернативным вложением под процентную ставку, равную используемой ставке дисконта (на рынке капитала).

В том случае — достаточно реальном — если существует дефицит капитала, метод чистой текущей стоимости капитала не может быть использован для ранжирования вариантов, поскольку рассчитанное значение чистой текущей стоимости капитала не делится на сумму инвестированного капитала. Другими словами, одна и та же сумма чистой текущей стоимости капитала может быть получена как при небольших, так и при очень значительных суммах инвестированного капитала.

Метод расчета внутренней нормы доходности был предложен в ответ на критику метода текущей стоимости капитала (не учитывающего рентабельность осуществляемых инвестиций). Внутренняя норма доходности — это такая ставка процента, при которой чистая текущая стоимость капитала равна нулю. Расчет внутренней нормы доходности проводится при помощи графической или расчетной интерполяции. На практике для этого используется Microsoft Excel (рис. 4.22).

Метод расчета внутренней нормы доходности — это важнейший метод инвестиционных расчетов, относящийся к категории динамических методов. При его использовании можно делать выводы о доходности инвестированного капитала.

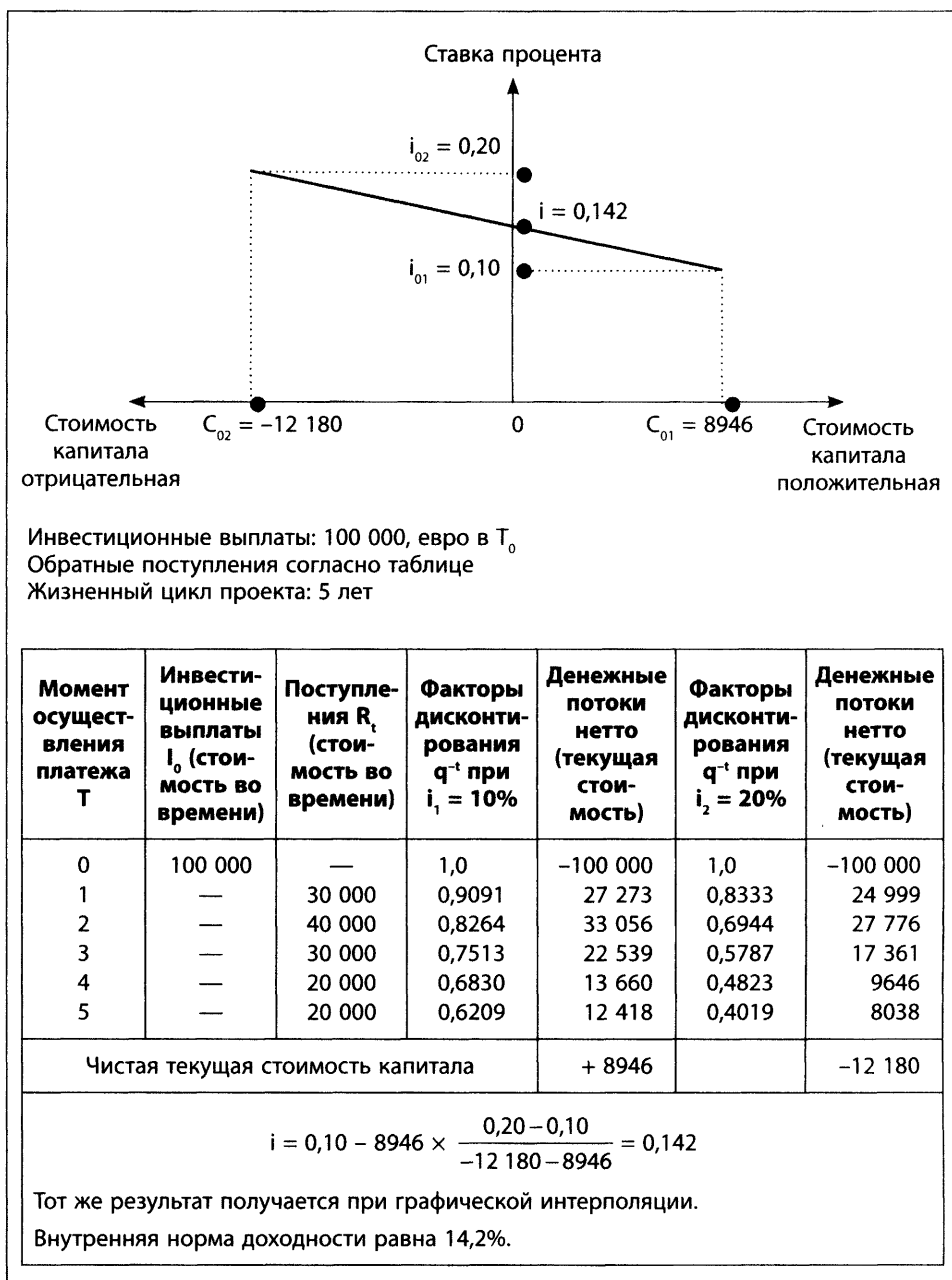


Рис. 4.22. Пример расчета внутренней нормы доходности

Метод расчета аннуитета представляет собой специальную форму метода расчета чистой текущей стоимости капитала. Метод основан на сопоставлении среднегодовых значений выплат по инвестициям и средне-

годовых значений обратных поступлений. Все поступления и выплаты, связанные с осуществлением инвестиций на протяжении всего жизненного цикла, пересчитываются в средние значения. При той или иной заданной калькуляционной процентной ставке инвестиции предпочтительны, если нет отрицательной разницы между средними годовыми поступлениями и средними годовыми выплатами. Аннуитет — это постоянная сумма, остающаяся в распоряжении инвестора после погашения основной суммы долга и выплаты процентов.

Методу расчета аннуитета присущи те же недостатки, что и методу расчета чистой текущей стоимости капитала. Однако при использовании этого метода не нужно рассчитывать значение инвестиций по отдельным периодам, поскольку используются средние значения.

Методы учета факторов нестабильности

В дополнение к статическим и динамическим методам инвестиционных расчетов используются методы, позволяющие учесть факторы нестабильности. К таким методам относятся следующие (Heinhold, 1987, S. 149).

- *Метод корректировок* учитывает факторы нестабильности путем добавления или вычитания определенной величины (выраженной в процентах) к сумме поступлений или выплат. Очевидно, что при определении этой суммы действие факторов нестабильности учитывается недостаточно.
- *Анализ чувствительности*, в основу которого положена идея оценки влияния предполагаемых изменений на результат инвестиционных расчетов. Этот метод анализирует следствия действия определенных факторов, но не рассматривает их как критерий принятия решений.
- *Анализ рисков* вместо стабильных цифровых значений использует вероятностные распределения. Применимость этого метода для учета факторов нестабильности в инвестиционных расчетах можно охарактеризовать как наилучшую.

При построении инвестиционного контроллинга особое внимание следует уделять стандартизации инвестиционных расчетов, определению рамок планируемых или анализируемых систем, определению допустимых упрощений в расчетах, учету качественных целевых критериев, взаимосвязи с системой внутрифирменного планирования, сравнению «план/факт» и анализу отклонений.

Необходимая степень сопоставимости и проверяемости инвестиционных проектов требует определенного уровня стандартизации. Стандартизация должна касаться учитываемых условий (например, уровня инфляции), расчетных методов (например, единой для предприятия величины внутренней нормы доходности) и организационных аспектов (например, лиц, принимающих решения, и протекающих процессов).

Вопросы установления границ анализируемых при осуществлении инвестиций систем крайне важны, поскольку при слишком узком рассмотрении инвестиционных систем многие побочные эффекты остаются неучтенными. Например, инвестиции в средства производства, отменяющие ручной труд на определенных участках, могут одновременно означать необходимость таких дополнительных затрат на обслуживание этих средств производства, что инвестиции окажутся невыгодными. В инвестиционном анализе необходимо учитывать все возможные аспекты, влияющие на принятие инвестиционных решений.

Инвестиционные расчеты в зависимости от степени их детализации могут быть весьма затратными с точки зрения объема используемых ресурсов. Важно рассмотреть вопрос о том, какие допустимые упрощения возможны на практике. Один из хорошо зарекомендовавших себя на практике принципов звучит так: при реализации «небольших» проектов используются статические методы, при реализации крупных проектов — динамические методы инвестиционных расчетов, связанные с поведением прогнозируемых денежных потоков.

Методы инвестиционных расчетов основаны на использовании такого понятия, как «измеримость». Эти методы позволяют оценить проекты с помощью той или иной монетарной величины (например, рентабельности). Однако большинство планируемых ситуаций характеризуется тем, что существует большое число факторов, субъективная оценка которых в значительной степени влияет на прогнозирование ожидаемых значений поступлений и выплат. В таких случаях «мощности» рассмотренных методов инвестиционных расчетов уже не хватает и дополнительно используется метод анализа полезной стоимости, позволяющий оценивать сложные запланированные варианты с точки зрения многомерной системы целей. Принципиальный алгоритм этого метода представлен на рис. 4.23. С точки зрения совокупной полезной стоимости значение имеют восемь системных критериев. Рассчитываемое (субъективным образом) значение полезной стоимости позволяет оценить предпочтительность того или иного варианта инвестиций. Отдельным критериям присваиваются веса (в сумме 100%), а отдельные инвестиционные альтернативы оцениваются на основе предложенных критериев. Взвешенная сумма баллов определяет значение полезной ценности. В рассматриваемом примере предпочтение следует отдать варианту 2.

Сложности, связанные с получением фактических данных расчета, требующим значительного времени, а также опасения получить значительные отклонения «план/факт» служат причиной того, что инвестиционный контроль зачастую не проводится вообще. Сам по себе инвестиционный контроль необходим для определения отклонения между плановыми и фактическими величинами осуществленных выплат и для расчета фактической экономической эффективности осуществленных инвестиций. Анализ отклонений предполагает сопоставление запланированных и фактических значений поступлений и выплат по различным инвестициям.

Вариант			А1		А2		А3	
№	Системные критерии	Веса	Выполнение критерия (0–10)	Взвешенная сумма баллов	Выполнение критерия (0–10)	Взвешенная сумма баллов	Выполнение критерия (0–10)	Взвешенная сумма баллов
1	Организация рабочего места	9	5	45	8	72	8	72
2	Организация окружения	17	5	85	8	136	8	136
3	Гибкость относительно числа единиц	12	5	60	7	84	8	96
4	Гибкость относительно числа типов	15	4	60	6	90	8	120
5	Возможность более высокой квалификации	8	3	24	8	64	8	64
6	Сокращение времени обработки	7	0	0	7	49	7	49
7	Связь с системой планирования	16	10	160	8	128	2	32
8	Беспроблемная перенастройка	16	8	128	6	96	4	64
Полезная ценность		%		562		719		633

Рис. 4.23. Пример использования анализа полезной ценности при оценке инвестиций

На практике зачастую случается так, что контроллер в силу его нейтрального положения в компании вовлекается в процесс принятия инвестиционных решений. Функция инвестиционного контроля также зачастую передается именно контроллеру.

4.2.2.3. Финансовые расчеты

Экономическая эффективность, лежащая в основе построения системы управленческого учета, представляет собой один из параметров, характеризующих деятельность предприятия. Еще одной важнейшей предпосылкой выживания предприятия является последовательное соблюдение платежеспособности (ликвидности). Процесс создания того или иного продукта, предлагаемого рынку, может протекать без помех только в том случае, когда сбалансированы все потоки платежей и предприятие в любой момент

времени не испытывает потребности в деньгах. Однако слишком высокая ликвидность нерентабельна и этого следует избегать.

Для мониторинга ликвидности используются статические и динамические инструменты. К *статическим* инструментам относятся статус ликвидности, уровни ликвидности, а также различные показатели ликвидности. Они характеризуют ликвидность предприятия на определенный момент времени. Финансовые расчеты относятся к категории *динамических* инструментов и характеризуют ситуацию за определенный период времени. Финансовые расчеты, в рамках которых определяются значения поступлений и выплат, предназначены для регистрации и прогноза ситуации с ликвидностью.

К важнейшим видам финансовых расчетов относятся:

- отчет о движении денежных средств (Cash Flow Statement), который дополняет баланс и отчет о прибылях и убытках;
- ежедневные финансовые расчеты, предназначенные для бесперебойного выполнения ежедневных операций, связанных с движением денежных средств;
- «финансовый план», в котором сопоставляются поступления и выплаты за тот или иной кратко- или долгосрочный период времени;
- «план замораживания капитала», т. е. многолетний финансовый прогноз, в котором содержится информация о финансовом равновесии компании в течение долгосрочного периода.

Сопоставление поступлений и выплат за тот или иной период позволяет рассчитать либо избыток, либо недостаток денежных средств. Отчет о движении денежных средств предназначен для документирования поступлений и выплат за тот или иной отчетный период. Три других документа представляют собой по сути формы планирования ликвидности.

Отчет о движении денежных средств (при использовании в расчетах других фондов — например, чистых оборотных активов — говорят об отчете о движении средств или отчете о движении капитала) содержит данные о поступлениях и выплатах за тот или иной прошлый период. Из этого отчета можно почерпнуть информацию о том, какой была ситуация с ликвидностью в прошлом, о значении денежного потока за период, об инвестиционных процессах и о финансовых мероприятиях за тот или иной отчетный период. В современной практике этот отчет структурирует поступления и выплаты по трем видам деятельности — основной (операционной), инвестиционной и финансовой. Разница между поступлениями и выплатами по основной деятельности называется денежным потоком (Cash Flow) по основной деятельности. Этот показатель характеризует способность предприятия финансировать свои инвестиции (создавая тем самым источники получения доходов в будущем), покрывать финансовые (кредитные) долги. Показатель свободного денежного потока (Free Cash Flow) рассчи-

тывается вычитанием нетто-инвестиций и дивидендов из суммы денежного потока по основной деятельности. Показатели денежного потока и свободного денежного потока являются важнейшими индикаторами финансового состояния предприятия (рис. 4.24).

Отчет о движении денежных средств	
Основная (операционная) деятельность	
Платежи от клиентов	4060
./. Выплаты поставщикам	-1830
./. Выплаты персоналу	-910
./. Выплаты по процентам	-110
./. Выплаты по прочим производственным затратам	-300
Денежный поток по основной деятельности	910
Инвестиционная деятельность	
<i>Инвестиции</i>	
./. Приобретение оборудования	-240
./. Приобретение долей	-350
./. Приобретение недвижимости	-400
<i>Девестиции</i>	
Продажа земли	300
Продажа недвижимости	50
Продажа долей	40
Свободный денежный поток брутто	310
Финансовая деятельность	
<i>Внешнее финансирование</i>	
Получение ипотеки	240
<i>Дефинансирование</i>	
./. Выплаты обязательств по лизингу	-100
./. Погашение инвестиционного кредита	-280
./. Распределение прибыли	-100
Свободный денежный поток нетто	70

Рис. 4.24. Пример отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств в последние годы стал для большинства компаний стандартной частью внешней отчетности. В отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами отчетности (IAS, US GAAP), отчет о движении денежных средств является обязательным элементом.

В *финансовом плане* содержатся данные о поступлениях и выплатах того или иного будущего периода. Финансовый план может составляться на несколько месяцев или на весь следующий деловой год. В рамках ежегодного бюджетирования, как правило, составляется плановый документ, содержащий плановые значения поступлений и выплат по основной, инвестиционной и финансовой деятельности (как и в отчете за тот или иной минувший период). В финансовых планах содержится информация о финансовых «дырах» или финансовых «излишках», а также о плановых мероприятиях, направленных либо на закрытие имеющихся «дыр», либо на использование полученных «излишков». На рис. 4.25 представлен годовой финансовый план, структурированно отражающий поступления и выплаты, относящиеся к категории «обычных» и категории «чрезвычайных». Сначала наряду с остатком денежных средств рассчитываются поступления и выплаты по основной деятельности предприятия. После этого проводится расчет поступлений и выплат, связанных с привлечением капитала и осуществлением инвестиций.

Расчет поступлений и расчет выплат предполагает координирование во времени доходов и расходов. Другими словами, нужно отразить, когда именно доходы станут поступлениями, а расходы — выплатами.

Задачи обеспечения ликвидности предприятия, как правило, являются задачами не контроллера, а казначея. Контроллер отвечает, скорее, за рентабельность, а казначей — за ликвидность. Сведение воедино аспектов рентабельности и ликвидности в контроллинговой практике обычно характеризуется как финансовый контроллинг. Взаимосвязи между аспектами рентабельности и ликвидности анализируются контроллером при помощи таких инструментов, как балансы движения, расчет движения капитала, и других финансовых расчетов.

При этом задача контроллера в первую очередь состоит в определении и обработке структурных взаимосвязей, и в меньшей степени — в управлении оперативной деятельностью.

4.2.3. Какие возможности возникают при интеграции различных систем учета?

В последнее время тенденции к унификации различных систем учета и к появлению единых международных стандартов учета становятся все более очевидными. Причины таких тенденций состоят в том, что все больше предприятий выходят на мировой рынок и привлекают капитал в разных странах. Международное сообщество инвесторов, в том числе и такие институциональные инвесторы, как пенсионные фонды и международные инвестиционные фонды, нуждается в сопоставимой (на международном уровне) и прозрачной финансовой информации. Свободный доступ к финансовой информации через интернет, а также возможность электронной обработки и анализа данных подчеркивают необходимость создания

Годовой финансовый план на 200... (млн. евро)		План	Факт
А. Остаток денежных средств на начало			
1. Касса		62	62
2. Почтовые чеки		43	43
3. Расчетный счет		677	677
Сумма 1–3		782	782
В. «Обычные» поступления и выплаты			
I. Поступления по основной (операционной) деятельности			
1. Поступления по выручке (оплата отгруженной продукции)	10 075		
2. Поступления по отгрузке прошлых периодов	4259		
3. Поступления по процентам	83		
4. Поступления от оказания услуг	212		
Сумма поступлений 1–4	14 629		
II. Выплаты по основной (операционной) деятельности			
1. Выплаты по приобретению материалов (оценка на основе данных об имеющихся запасах, о потребностях в материалах и о желаемых запасах материалов на конец периода)	5274		
2. Выплаты по материалам, приобретенным в прошлые периоды	607		
3. Выплаты на персонал	4952		
4. Выплата по процентам	301		
5. Выплаты по приобретению услуг	677		
6. Налоговые выплаты	815		
7. Дивиденды	209		
Сумма выплат 1–7	12 835		
III. Разница между поступлениями и выплатами по основной (операционной) деятельности (I–II)		1794	
С. «Чрезвычайные» поступления и выплаты			
I. Движение капитала			
1. Поступления от заемщиков (погашение выданных ссуд)	668		
2. Выплаты кредиторам (погашение полученных ссуд)	810		
Положительное или отрицательное сальдо по движению капитала	–142		
II. Инвестиции / девестиции			
1. Поступления от продажи земельных участков	—		
2. Выплаты на постройку зданий собственными силами	639		
3. Выплаты по приобретению оборудования	731		
Положительное или отрицательное сальдо по инвестициям / девестициям	–1370		
III. Разница между поступлениями и выплатами по п. I и II		–1512	
D. Остаток денежных средств на конец		1064	

Рис. 4.25. Пример годового финансового плана

сопоставимых массивов информации. При этом акценты смещаются от защиты прав кредиторов к защите прав учредителей, что находит свое выражение в системе учета. Принцип реализации и принцип наименьшей стоимости рассматриваются как не соответствующие духу времени.

В июне 2002 г. Европейский Союз принял решение, как должны в будущем выглядеть европейские стандарты учета. Начиная с января 2005 г. в странах Европейского Союза вводятся IAS, разработанные Комитетом по международным стандартам учета (International Accounting Standards Board, IASB). Новое название этих стандартов — Международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS). Эти стандарты обязательны для тех европейских предприятий, ценные бумаги которых зарегистрированы на бирже. Решение о том, будет ли учет, составленный в соответствии с IAS, достаточным основанием для котировки акций на биржах США, пока не принято. Поэтому американские GAAP, разработанные Комиссией по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC) и подведомственным ей Комитетом по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standard Board, FASB), остаются актуальными для европейских компаний. Ключевые характеристики стандартов учета по Немецкому торговому праву (Handelsgesetzbuch, HGB), по IAS и US GAAP представлены на рис. 4.26.

HGB	IAS	US GAAP
• Закон и общие представления • Принципы упорядоченного бухгалтерского учета, частично закреплены законодательно • Отсутствие информации о целях составления ежегодной отчетности • Основной принцип: принцип осторожности (принцип реализации) • Ориентация на интересы кредиторов	• Профессиональная организация, составленная из международных экспертов (ISAB) • В настоящее время действует 41 стандарт и 35 связанных с ними интерпретаций • Каркас (теоретическое обоснование системы учета) и стандарты (отдельные вопросы ведения учета) • Основной принцип: корректный расчет прибыли за тот или иной период, принцип действующего предприятия, принцип существенно-сти	• Разработаны американскими административными органами (например, SEC) и институтами (например, FASB) • Свыше 120 указаний и интерпретаций, рекомендации • Детализованы, основательны, но чрезмерно формальны и сложны • Основной принцип: приоритет сущности перед формой (экономическим аспектам отдается предпочтение перед правовыми), принцип действующего предприятия, корректный расчет прибыли за тот или иной период, честная презентация • Ориентация на потребности акционеров

Рис. 4.26. Характеристика HGB, IAS и US GAAP (Stenz, 1997, S. 119)

Немецкие национальные стандарты учета (HGB) предполагают в первую очередь защиту интересов кредиторов и требуют составлять отчетность, ориентируясь на принцип осторожности. Этот принцип находит также свое отражение в другом принципе — принципе реализации, в соответствии с которым отражение нереализованных убытков обязательно, а отражение нереализованной прибыли запрещено. Кроме того, предприятиям разрешено создание «скрытых» резервов и применение принципа наименьшей стоимости для оценки своего имущества. В силу этих причин немецкие национальные стандарты учета не приспособлены для реального отражения действительной экономической ситуации в компании и не удовлетворяют требованиям составления прозрачной отчетности для акционеров.

Стандарты IAS и US GAAP имеют ряд преимуществ, к числу которых можно отнести: ограничение свободы при составлении отчетности и оценке стоимости объектов учета; отказ от попытки установления связи между величиной дивидендов, рассчитанной по нормам внешней финансовой отчетности, и величиной дивидендов, рассчитанной по нормам налоговой отчетности; принцип осторожной оценки суммы дивидендов; принцип корректного расчета прибыли за тот или иной период; ярко выраженная ориентация на рыночные цены.

Обе учетные системы предъявляют высокие требования к составлению внешней отчетности, существенно облегчают зарубежным пользователям проведение финансового анализа и ориентированы на соблюдение основного принципа — «честного и справедливого подхода» (*true and fair view*) (Mandler, 1997, S. 133).

Тенденция к синхронизации стандартов IAS и US GAAP в последнее время становится все более очевидной. Однако представленные на бирже предприятия, которые в соответствии с решением Европейского Союза в 2005 г. перейдут на составление отчетности согласно IAS, должны будут составлять отчетность согласно американским US GAAP, если хотят быть представленными в листинге американских бирж. Однако вполне реально, что отчетность, составленная в соответствии с требованиями IAS, будет признаваться и SEC.

Составление внешней отчетности в соответствии с немецкими национальными стандартами учета (HGB) в прошлом приводило к тому, что баланс и отчет о прибылях и убытках рисовали картину, существенно отличающуюся от реальной. Поэтому цифры из системы внешней отчетности до сих пор были лишь в ограниченной степени пригодны к использованию в системах внутреннего планирования, контроля и принятия управленческих решений.

Именно адаптация к интернациональным нормам учета создала предпосылки для сближения систем внешнего и внутреннего учета и отчетности. Аспектам сбора информации, пригодной для принятия управленческих решений, в системе внешнего учета и отчетности придается все большее значение. Поэтому можно говорить, что системы внешнего и внутреннего

учета и отчетности сегодня преследуют одинаковые цели. Следующие «новые» принципы ведения учета и составления отчетности (рис. 4.27) играют особенно позитивную роль (Haller, 1997b, S. 274).

- Приоритет сущности над формой (substance over form), т. е. система учета и отчетности должна отражать экономическую реальность, а не юридические нюансы
- Применение принципа осторожности и принципа реализации означает возможность определения реального значения прибыли и активов
- Корректный расчет прибыли за тот или иной период, достигаемый за счет отказа от принципа импаритетности (обесценения)
- Отсутствие искажений, причинами которых были налоговые нормы и оптимизация налоговых выплат
- Плановая амортизация ориентируется исключительно на определение реального износа активов
- Четкое многоуровневое представление значений прибыли в отчете о прибылях и убытках
- Составление стандартизированного отчета о движении денежных средств
- Большой объем дополнительной информации
- Почти полный отказ от свободы выбора подходов при составлении отчетов и оценке стоимости объектов учета

Рис. 4.27. Позитивное влияние стандартов US GAAP на интеграцию систем учета

Позитивное влияние перечисленных аспектов создает предпосылки для интеграции внутренней и внешней систем учета и отчетности. Согласно данным опросов, проведенных среди нескольких крупных немецких компаний, особенно высокие требования предъявляются теперь к внутрифирменной коммуникации и использованию IT-систем (Horváth, Arnaout, 1997, S. 265). Кроме того, нужно отказаться: от использования дополнительных затрат, относящихся к категории калькуляционных (упущенная выгода); от расчета амортизации, привязанного к стоимости приобретения; от ежемесячного учета затрат расходов, относящихся к нескольким периодам; от регистрации объема потребления ресурсов, зависящего от объема производства; от распределения коммерческих затрат, привязанного к сумме выручки, и от много другого. В силу этих причин трудно согласиться с мнением, что в будущем предприятия полностью откажутся от ведения внутреннего учета. Дополнительно следует отметить, что очень многие данные, относящиеся к категории коммерческой тайны, просто не могут быть доступны широкой общественности или конкурентам. Информационные потребности пользователей системы внешней отчетности указывают, скорее, на то, что часть данных из системы внутреннего учета и отчетности должна передаваться в систему внешнего учета и отчетности. Поэтому значение системы внутреннего учета и отчетности в дальнейшем будет возрастать (Haller, 1997a, S. 124).

Контроллер должен обеспечить необходимые рамочные условия для конвергенции систем внутреннего и внешнего учета и отчетности. Его задача заключается в построении своеобразного «моста» для передачи данных из одной системы в другую. Кроме того, контроллер участвует в реализации различных мероприятий, направленных на адаптацию систем учета — например, переход от использования метода расчета затрат реализации к методу расчета совокупных затрат при составлении отчета о прибылях и убытках, реструктуризация системы учета затрат и доходов, структуры системы бухгалтерского учета, изменение структуры концерна или структуры системы внутренней отчетности бизнес-единиц (отчетность по сегментам), на изменение внутренней системы расчета денежного потока, внутренней финансовой отчетности и масштабов оценки объектов учета (Horváth, Arnaout, 1997, S. 260). В ходе осуществления необходимых изменений разрабатываются новые показатели, на получение значений которых ориентируется новая система учета и отчетности. Кроме того, задача контроллера состоит в соблюдении норм международных стандартов учета и отчетности (IAS или US GAAP) при составлении годовых отчетов.

И наконец, еще одной задачей контроллера является определение возможности повышения эффективности функционирования системы учета и отчетности, связанных с интеграцией различных подходов к учету и отчетности.

Преимущества конвергенции внешней и внутренней систем учета и отчетности заключаются в том, что упрощается процедура составления отчетов, уменьшаются проблемы сбора, обработки и консолидации информации в международных концернах (в том числе уменьшается объем работ, связанных с консолидацией отчетности дочерних компаний), возрастает объективность и достоверность (за счет ограничения степеней свободы при оценке стоимости объектов учета), а также сопоставимость (как бизнес-единиц внутри одной компании, так и нескольких компаний между собой).

Однако при использовании системы US GAAP следует обращать внимание на возможность возникновения различных рисков. Например, изменение тех или иных предписаний (что в США происходит значительно чаще, чем в Германии) может существенно повлиять на функционирование системы внутреннего учета и отчетности. «Национальные» последствия таких изменений зачастую не учитываются. Кроме того, существует опасность различной интерпретации одной и той же информации и отчетов о деятельности международных концернов (Haller, 1997a, S. 124, Horváth, Arnaout, 1997, S. 261).

Использование международных стандартов учета и отчетности и связанная с этим интерпретация данных учета существенно влияют на формат системы контроллинга в компаниях. В компании Siemens даже говорят о новой философии контроллинга, суть которой представлена на рис. 4.28.

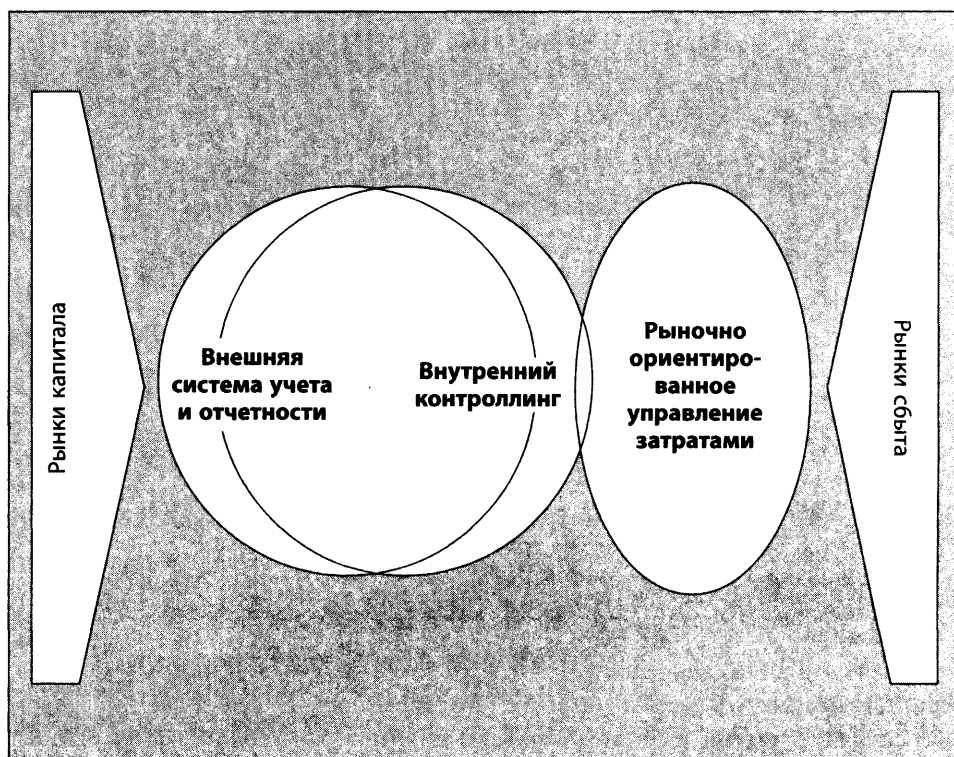


Рис. 4.28. Новая философия контроллинга в компании Siemens (Sill, 1995, S. 30)

Необходимость учета описанных изменений предъявит принципиально новые требования к задачам контроллинга в будущем.

5 ОТ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА К СИСТЕМЕ ГОДОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ*

5.1. Последовательность шагов

Контроллинг оказывает влияние на планирование как на центральный инструмент управления предприятием, особенно на эффективную координацию отдельных подпроцессов планирования и четкую ориентацию планирования на достижение прибыли. Именно конечный успех деловой активности — прибыль — рассматривается предприятиями как центральный целевой показатель. Однако анализ процессов планирования свидетельствует о том, что последовательное и систематическое планирование прибыли на многих предприятиях отсутствует. В большей мере прослеживается концентрация на планировании отдельных акций (например, инвестиционных мероприятий). Отсутствуют, к примеру, задачи каждому структурному подразделению, которые указывали бы на требуемый от него вклад в суммарную прибыль. В таких условиях не могут осуществляться контроль и анализ отклонений, ориентированные на конечную прибыль, и не может быть проверено воздействие на нее тех или иных решений. Поэтому центральным элементом эффективной системы контроллинга должна быть система планирования прибыли (бюджетирование), согласованная с хорошо продуманным процессом планирования отдельных акций. В отношении сроков планирования сначала целесообразно разработать схему годового планирования и годового бюджетирования, так как цели и контрольные величины для этого периода времени определить достаточно просто (рис. 5.1).

* Подготовлено к печати дипломированным экономистом Й. Лайком.

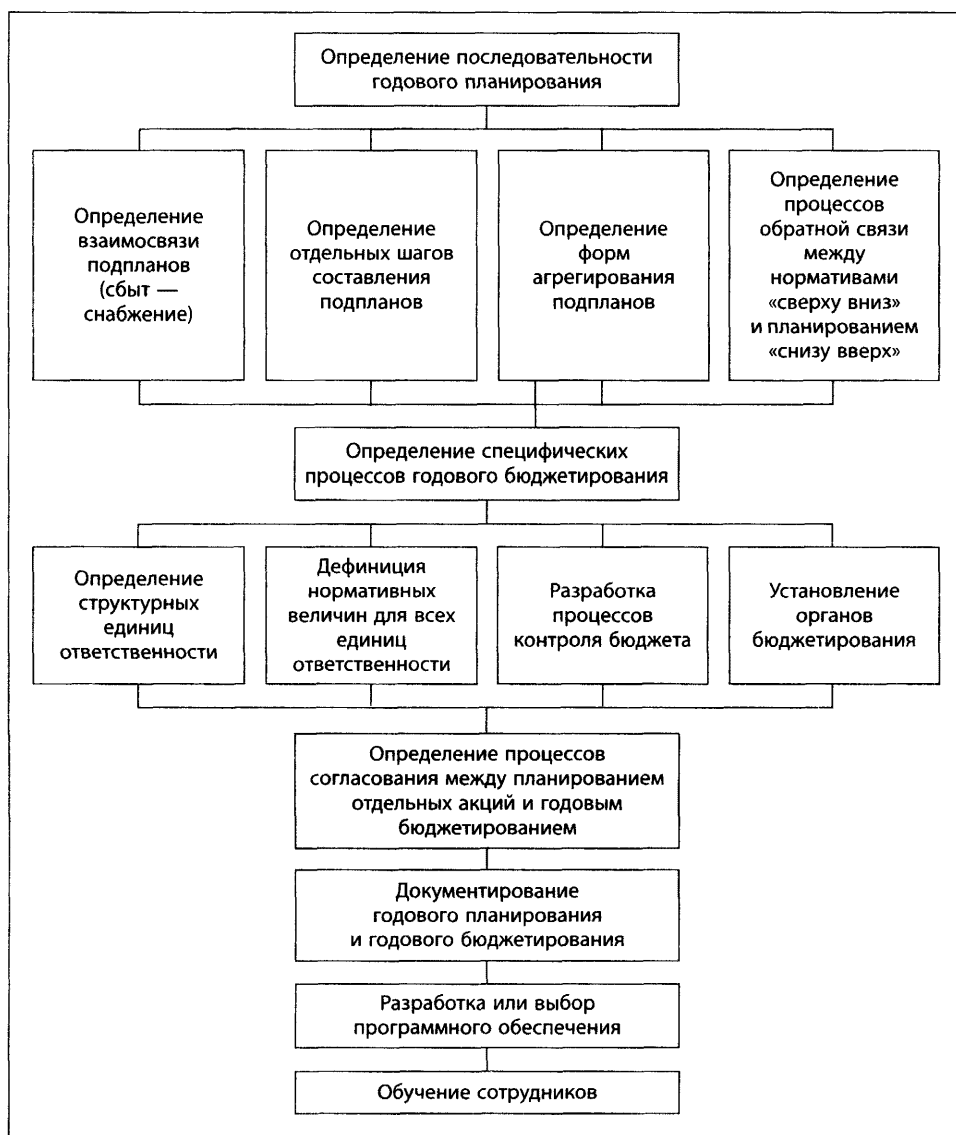


Рис. 5.1. Последовательность шагов

Содержанием первого шага должно быть установление всех этапов процесса годового планирования, хотя еще нельзя провести четкую границу между планированием отдельных акций и бюджетированием. Особое внимание на этой фазе должно быть уделено тщательному определению отдельных шагов и их согласованию. Необходимо выяснить, кто реализует этот шаг, кто принимает решения, кто передает информацию дальше, кому передается эта информация и в какие сроки это должно произойти.

Следующий шаг охватывает специфические подпроцессы годового бюджетирования. Особенно важно установление структурных единиц ответственности и дефиниция плановых величин. Единицы ответственности должны быть разграничены таким образом, чтобы руководитель каждой единицы через свои диспозитивные решения мог непосредственно влиять на реализацию плана и соблюдение бюджета и тем самым нести за них ответственность. При определении плановых величин оправдала себя матрица «выхода» процесса (подробнее мы рассмотрим в следующем разделе). Процесс контроля бюджета основывается на системе отчетности, которая ниже будет рассмотрена подробно. Существенными параметрами являются при этом количество и частота отчетов.

На этом этапе необходимо определить органы бюджетирования. Нужно проводить различия между выполнением задания по составлению бюджета и задачей менеджмента по бюджетированию.

При определении соотношения между планированием отдельных акций и бюджетированием возможны две экстремальные позиции:

- планирование отдельных акций предшествует бюджетированию и определяет его;
- бюджетирование (планирование прибыли) детерминирует планы тех или иных акций.

Ни одна из этих альтернатив не эффективна на практике. Традиционной и оправданной стала их одновременная реализация с поочередным доминированием.

Последние три шага входят в процесс составления улучшенного годового плана и годового бюджета и не нуждаются пока в дальнейших комментариях.

Система годового планирования и бюджетирования в сочетании с согласованным с ней управленческим учетом составляют основу системы управления оперативной деятельностью предприятия.

5.2. Что для этого необходимо

5.2.1. Процесс реализации годового планирования

Задача управленческого учета состоит в заблаговременной подготовке и предоставлении информации для управления предприятием. В процессе годового планирования эта информация превращается в конкретные постановки целей для каждого структурного подразделения предприятия. Все это осуществляется на фоне стратегического и долгосрочного планирования. Только такое комплексное планирование позволяет ориентировать всю деятельность предприятия, ответственность за отдельные акции которого несут различные сотрудники, на достижение долгосрочных целей. Планирование

является той путеводной нитью, с ориентацией на которую осуществляют свои действия все сотрудники предприятия.

В рамках планирования определяются цели на период планирования и рассматриваются различные варианты их достижения. Ядром годового планирования является разработка мероприятий, необходимых для выполнения целей, и описание количественных характеристик этих мероприятий. Для каждого структурного подразделения предприятия разрабатывается план, который фиксирует цели этого подразделения в форме однозначно количественно определенных продуктов, услуг, затрат, поступлений и т. п. Обобщение всех отдельных планов ведет к составлению плана на следующий хозяйственный год. Как пример ниже представлен процесс годового планирования на предприятии с серийным производством. Взаимосвязь отдельных частных планов предприятия отражает рис. 5.2.

По мнению Гутенберга, планирование всегда должно начинаться с минимального сектора, т. е. с той сферы, которая является для предприятия узким местом. Как правило, на практике серьезным узким местом чаще всего бывает рынок сбыта. Поэтому планирование и начинается с разработки плана сбыта/оборота. Для этого отдел сбыта планирует по каждому продукту количественные объемы предполагаемой реализации. Наряду с планированием объемов сбыта необходимо определить плановые цены каждого продукта. На основе плана сбыта составляется производственный план. Исходя из запланированных переходящих запасов и фактических запасов, т. е. на базе запланированных изменений запасов, рассчитывается увеличение или уменьшение количества каждого продукта, которое должно быть произведено в следующем году.

Разработанная таким образом производственная программа рассматривается с точки зрения мощностей и «переоформляется» в виде спецификаций и рабочих планов. Составление спецификаций ведет к информации о сырье, материалах и деталях, которые необходимо закупить для изготовления продуктов, предусмотренных производственной программой. Эти данные формируют исходные величины для составления плана закупок. При этом также необходимо учитывать запланированные запасы материалов для изготовления продуктов.

Разложение производственной программы на рабочие планы отражает потребность в непосредственно производственных тарифах — минуты и машинominуты. Путем согласования этих данных с результирующими возможными суммами по заработной плате производственного персонала и существующими на каждом рабочем месте мощностями устанавливаются нехватка или избыток мощностей. Эти данные о нехватке или избытке мощностей могут оказать влияние на планирование потребностей в персонале и планирование инвестиций. Если ситуация складывается таким образом, что установленные узкие места не могут быть устранены в короткие сроки, то следствием этого может стать изменение производственной программы.

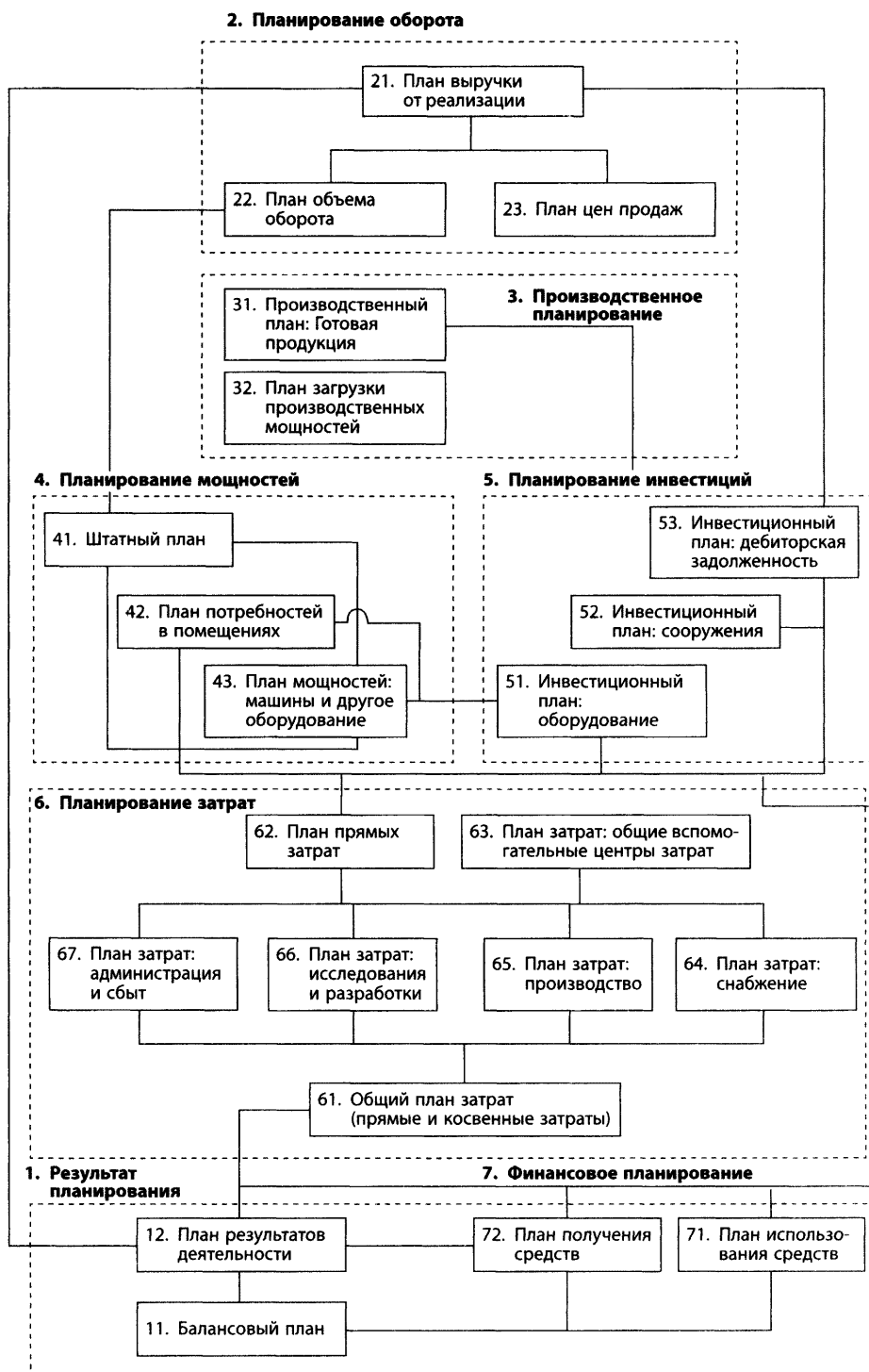


Рис. 5.2. Взаимосвязь отдельных планов на предприятии

Производственный план является исходным пунктом для планирования затрат. Как сказано выше, необходимо разграничивать планирование прямых и косвенных затрат. Косвенные затраты планируются, как правило, по видам в каждом центре затрат. Сначала (первый шаг) определяются первичные затраты центра, а потом (второй шаг) путем внутреннего распределения стоимости продукции и услуг осуществляется «отягощение» центра вторичными затратами.

На основании всех отдельных планов могут быть составлены общие планы деятельности предприятия. Это прежде всего результат хозяйственной деятельности, в котором обусловленные деятельностью предприятия расходы и доходы часто представляют в форме расчета сумм покрытия. С учетом запланированного нейтрального результата на этой базе осуществляется финансово-экономический расчет прибылей и убытков. Для отражения влияния запланированной предпринимательской деятельности на структуру имущества и капитала предприятия составляется плановый баланс. Для оценки финансовых последствий планирования служит финансовый план. В этом плане производится перерасчет предусматриваемых расходов и доходов в поступления и выплаты.

5.2.2. Система бюджетирования в рамках планирования

Бюджетирование означает ориентацию всей деятельности предприятия на цели, имеющие стоимостное выражение. В американской практике очень часто говорят о «планировании прибыли» (Profit Planning). При эффективном планировании прибыли неуклонно соблюдается принцип установления для каждого структурного подразделения предприятия его вклада в итоговую прибыль. Во всей системе планирования бюджетирование направлено на формальные цели, т. е. на целеустановки предприятия, выраженные в денежных величинах. В противоположность этому при планировании отдельных акций на первый план выдвигаются имущественные цели. На практике же границы между планированием акций и бюджетированием очень размыты. Это объясняется тем, что обоснованное планирование стоимостных целевых величин возможно только при одновременном планировании соответствующих необходимых мероприятий.

В литературе бюджетирование определяется по-разному. В этой работе под бюджетированием понимается весь процесс бюджетирования, т. е. составление, принятие, контроль и анализ отклонений бюджета. Система бюджетирования является подсистемой планирования и контроля, которой могут быть подчинены планирование и контроль, ориентированные на формальные цели.

5.2.2.1. Система бюджета

Бюджет — это план, сформулированный в стоимостных величинах, который с определенной степенью обязательности выполнения задается структурной единице с полномочиями принимать решения на определенный временной

период. Исходя из этого, бюджеты можно классифицировать по следующим признакам.

- Структурная единица с полномочиями принимать решения:
 - горизонтальная дифференциация по функциям, продуктам, регионам или проектам;
 - вертикальная дифференциация по уровням иерархии предприятия.
- Срок действия:
 - месячный бюджет;
 - квартальный бюджет;
 - годовой бюджет;
 - многолетний бюджет.
- Величина измерения:
 - бюджет расходов;
 - бюджет затрат;
 - бюджет сумм покрытия;
 - бюджет оборота.

Различают также жесткие и гибкие бюджеты. *Жесткие* бюджеты исходят из определенной занятости, в то время как *гибкие* бюджеты дифференцируют задаваемые показатели по уровню занятости. Гибкие бюджеты типичны прежде всего для производственных центров затрат. Классическими типами бюджетов являются, к примеру, годовой бюджет отдела рекламы или месячный бюджет производственного центра затрат.

Совокупность всех согласованных между собой отдельных бюджетов называют бюджетной системой.

К бюджетной системе принадлежат также отдельные сжатые бюджеты. Сжатие осуществляется по трем направлениям: бюджетированный расчет прибылей и убытков, бюджет финансовых средств (финансовый план), бюджетированный баланс.

В рамках формирования и развития бюджетной системы должна быть определена взаимосвязь между отдельными бюджетами, а также между соответствующими содержательными аспектами бюджетов. Бюджетную структуру необходимо разрабатывать, отталкиваясь от принципа бюджетной ответственности. Не должно быть ни одного бюджета, который однозначно не находился бы в сфере ответственности определенного лица. Для положительного восприятия и цельности бюджетной системы она должна охватывать все подразделения и функции предприятия. Цельность бюджетной системы одновременно является и предпосылкой для возможности математической консолидации отдельных бюджетов в совокупные бюджеты — расчет прибылей и убытков, баланс и расчет ликвидности. Эти расчеты обязательно должны быть частью бюджетной системы, так как только в таком случае становятся видимыми различные воздействия на достижение целей

Композиционные признаки	Бюджетная система (комментарии/требования)
Дифференциация и полнота	• Необходимо обращать внимание на полноту бюджетной системы. В зависимости от организационной структуры осуществляется функциональная, ориентированная на объекты (продукты, группы клиентов, регионы) и/или проекты дифференциация. • Важный принцип: сначала полнота, а потом детализация. • Для выполнения функций планирования и управления большим предприятием необходима глубоко дифференцированная бюджетная система. • Обязательно должны составляться сводные бюджеты всего предприятия, например: краткосрочный бюджет прибыли, бюджетированный баланс и финансовый бюджет. • Необходимо обращать внимание на соответствие организационной структуры и институциональной дифференциации бюджетной системы. • На предприятиях с быстро развивающимися производственными программами и высокой технологической динамикой целесообразной представляется более глубокая временная дифференциация. Необходимо ответственно планировать бюджеты на периоды, меньше одного года, а не составлять их, исходя из 1/12 годового бюджета.
Обязательность	• Необходимо обращать внимание на соответствие полномочий по принятию решений и ответственности за бюджет. • Регулярно контролируйте бюджеты на предмет их соблюдения.
Бюджетный предел	• Для реализации функций планирования, координации и контроля необходимо устанавливать «достижимые показатели при условии рационального использования средств».
Бюджетный застой	• Во избежание бюджетного застоя бюджет должен содержать показатели производительности. • Интеграция административного стоимостного анализа (например, в соответствии с Промышленным стандартом ФРГ — DIN) в процесс ежегодного бюджетирования способствует в непроизводственных сферах существенному улучшению использования средств.
Бюджеты и стратегические планы	• Содержание бюджетов и стратегических планов должно быть согласовано. • Распределение средств через стратегические бюджеты должно учитывать весь временной период стратегии и не ограничиваться только следующим бюджетным годом. • Каждая составляющая годового бюджета должна соотноситься с какой-либо из утвержденных стратегий.

Рис. 5.3. Важнейшие аспекты формирования бюджетной системы (Dambrovski, 1986, S. 163).

по прибыли и ликвидности. В связи с упомянутым принципом ответственности структура бюджетной системы на практике чаще всего соотносится с организационной структурой.

При создании бюджетной структуры нужно определить рациональную глубину членения бюджетов и их временную дифференциацию. Сформулировать приемлемые для всех рекомендации невозможно, поэтому установление тех или иных параметров должно осуществляться с учетом индивидуальных характеристик предприятия. В рамках производственных бюджетов, если доля производства на предприятии существенная, часто прибегают к дальнейшему выделению, например, бюджетов подготовительных сборочных работ, изготовления деталей и окончательной сборки, что соответствует производственным этапам. Предприятия, оборот которых на протяжении бюджетного года значительно изменяется, часто составляют

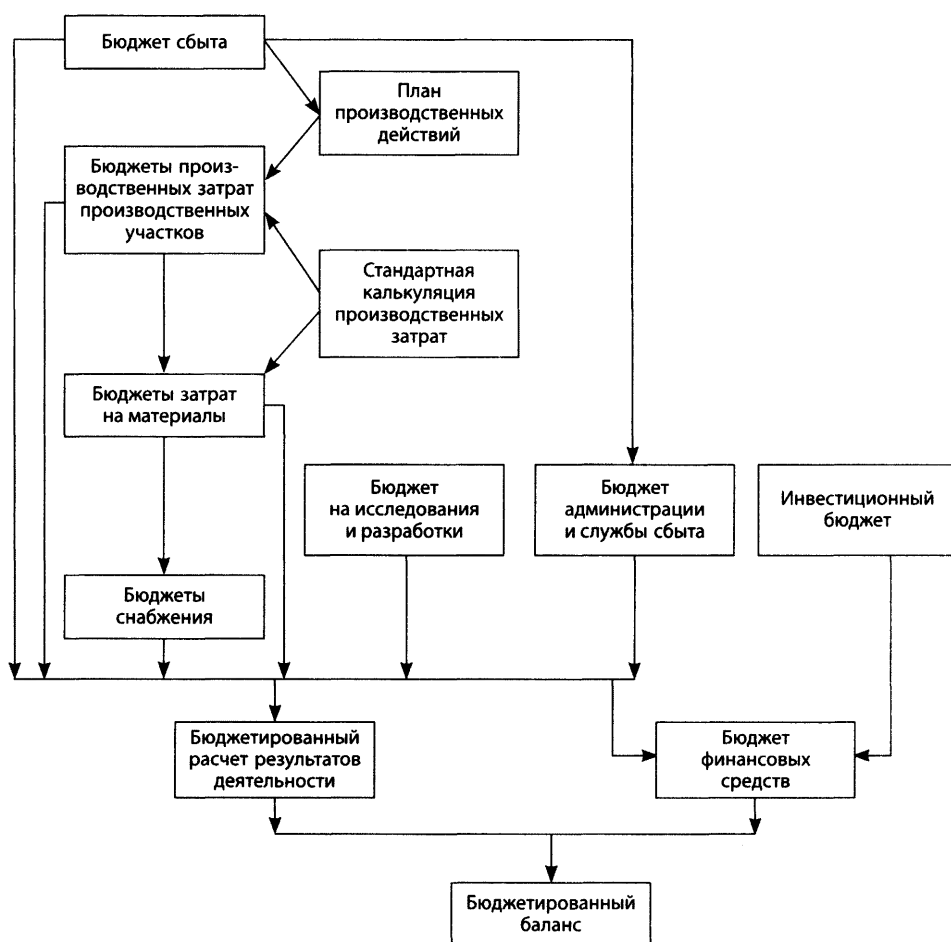


Рис. 5.4. Структура системы годовых бюджетов малого предприятия

месячные бюджеты, в то время как при стабильных оборотах, как правило, годовой оборот просто делится на двенадцать. Важные композиционные признаки построения бюджетной системы отражены на рис. 5.3. На рис. 5.4 представлена бюджетная система малого предприятия (сравните с примерами на рис. 5.5–5.9).

Бюджет сбыта

Продукт	Объем сбыта	Цена	Выручка от реализации
А*	7000	80	560 000
Б*	5000	120	600 000
В*	4000	110	440 000
			1 600 000

План производственных действий

Продукт	Объем сбыта	Обязательный конечный складской запас	Начальный складской запас	Объем производства
А*	7000	700	900	6800
Б*	5000	500	200	5300
В*	4000	400	400	4000

Бюджеты производственных затрат производственных участков

Строка	Производственный участок 1				Производственный участок 2				Производственный участок 3			
	Стандартные часы		Стандартные затраты		Стандартные часы		Стандартные затраты		Стандартные часы		Стандартные затраты	
	за час	все-го	пост.	пер.	за час	все-го	пост.	пер.	за час	всего	пост.	пер.
1		11 000	66 000	44 000		14 000	56 000	56 000		13 000	260 000	65 000
2			6,0	4,0			4,0	4,0			20,0	5,0
3	1,0	6800	40 800	27 200	1,2	8160	32 640	32 640	0,1	680	13 600	3400
4	0,6	3180	19 080	12 720	0,8	4240	16 960	16 960	1,2	6360	127 200	31 800
5	0,2	800	4800	3200	0,2	800	3200	3200	0,5	2000	40 000	10 000
6		10 780	64 680	43 120		13 200	52 800	52 800		9040	180 800	45 200
7		220	1320			800	3200			3960	179 200	

Рис. 5.5. Пример бюджетной системы I (Ulrich, Hill, Kunz, 1994, s. 87ff)

Бюджет материальных затрат														
Показатели количества и стоимости материала														
	Кол-во, которое необходимо произвести, шт.	Сорт I			Сорт II			Сорт III			Сорт IV			Совокупные материальные затраты
		Стандартное кол-во, кг		Стандартная стоимость	Стандартное кол-во, кг		Стандартная стоимость	Стандартное кол-во, кг		Стандартная стоимость	Стандартное кол-во, кг		Стандартная стоимость	
		1 ч	Всего	(1,0 за 1 кг)	1 ч	Всего	(2,0 за 1 кг)	1 ч	Всего	(3,0 за 1 кг)	1 ч	Всего	(4,0 за 1 кг)	
A*	6 800	4	27 000	27 200	1	6 800	13 600	1	6 800	20 400	0	0	0	61 200
B*	5 300	0	0	0	2	10 600	21 200	3	15 900	47 700	1	5 300	212 000	90 100
B*	400	2	8 000	8 000	0	0	0	0	0	0	4	16 000	64 000	72 000
Расход материала в производстве		35 200		35 200	17 400		34 800	22 700		68 100	21 300		85 200	223 300

Бюджет закупок										
	Показатели количества и стоимости материала									
	Сорт I		Сорт II		Сорт III		Сорт IV		Совокупный бюджет закупок	
	Стандарт. кол-во, кг	Стандарт. стоимость	Стандарт. кол-во, кг	Стандарт. стоимость	Стандарт. кол-во, кг	Стандарт. стоимость	Стандарт. кол-во, кг	Стандарт. стоимость		
	Всего	(1,0 за 1 кг)	Всего	(2,0 за 1 кг)	Всего	(3,0 за 1 кг)	Всего	(4,0 за 1 кг)		
Расход материала в произв.	35 200	35 200	17 400	34 800	22 700	68 100	21 300	85 200	223 300	
+ обяз. конеч. запас										
двухмесячный расход	5 866	5 866	2 900	5 800	3 783	11 349	3 550	14 200	37 215	
– начальный запас	12 000	12 000	1 000	2 000	8 000	24 000	10 000	40 000	78 000	
	29 066	29 066	19 300	38 600	18 483	55 449	14 850	59 400	182 515	

Рис. 5.6. Пример бюджетной системы II (Ulrich, Hill, Kunz, 1994, S. 87ff)

Строка	Производств. участок 4				Производств. участок 5				Совокупный бюджет производственных затрат		
	Стандарт- ные часы		Стандартные затраты		Стандарт- ные часы		Стандартные затраты				
	за 1 час	всего	пост.	перем.	за 1 час	всего	пост.	перем.	пост.	перем.	всего
1		8000	80 000	80 000		12 000	48 000	144 000	510 000	389 000	899 000
2			10,0	10,0			4,0	12,0			
3	0,3	2040	20 400	20 400	0,5	3400	13 600	40 800	121 040	124 040	245 480
4	0,8	4240	42 400	42 400	0,1	530	2120	6360	207 760	110 240	318 000
5	0,2	800	8000	8000	2,0	8000	32 000	96 000	88 000	120 400	208 400
6		7080	70 800	70 800		11 930	47 720	143 160	416 800	355 080	771 880
7		920	9200			70	280		93 200		93 200

Строка 1 — стандартные затраты при средней занятости

Строка 2 — за 1 час

Строка 3 — стандартное время и затраты на производство 6800 А*

Строка 4 — стандартное время и затраты на производство 5300 Б*

Строка 5 — стандартное время и затраты на производство 4000 В*

Строка 6 — всего: стандартные часы и стандартные производственные затраты

Строка 7 — отклонение постоянных затрат, обусловленное расхождением между запланиро-
ванным и фактическим уровнем занятости

Стандартная калькуляция затрат на производство

Материальные затраты

Продукт		А*		Б*		В*	
Сорт материала	Стандарт. цена за 1 кг	Стандарт. кол-во на 1 кг	Стандарт. стои- мость	Стандарт. кол-во на 1 кг	Стандарт. стои- мость	Стандарт. кол-во на 1 кг	Стандарт. стои- мость
I	1,0	4	4,0	—	—	2	2,0
II	2,0	1	2,0	2	4,0	—	—
III	3,0	1	3,0	3	9,0	—	—
IV	4,0	—	—	1	4,0	4	16,0
Всего			9,0		17,0		18,0

Производственные затраты

Про- извод. участок	Станд. ставка затрат на 1 ч.		Стан- дарт. врем. (ч)	Стандартные затраты – А*			Стан- дарт. врем. (ч)	Стандартные затраты – Б*			Стан- дарт. врем. (ч)	Стандартные затраты – В*		
	пост.	перем.		пост.	перем.	всего		пост.	перем.	всего		пост.	перем.	всего
У ¹	6,0	4,0	1	6,0	4,0	10,0	0,6	3,6	2,4	6,0	0,2	1,2	0,8	2,0
У ²	4,0	4,0	1,2	4,8	4,8	9,6	0,8	3,2	3,2	6,4	0,2	0,8	0,8	1,6
У ³	20,0	5,0	0,1	2,0	0,5	2,5	1,2	24,0	6,0	30,0	0,5	10,0	2,5	12,5
У ⁴	10,0	10,0	0,3	3,0	3,0	6,0	0,8	8,0	8,0	16,0	0,2	2,0	2,0	4,0
У ⁵	4,0	12,0	0,5	2,0	6,0	8,0	0,1	0,4	1,2	1,6	2,0	8,0	24,0	32,0
Всего			—	17,8	18,3	36,1	—	39,2	20,8	60,0	—	22,0	30,1	52,1
Стандартные затраты на производство 1 единицы				45,1			77,0			70,1				

Рис. 5.7. Пример бюджетной системы III (Ulrich, Hill, Kunz, 1994, S. 87ff)

Бюджет на исследования и разработки

Всего: (постоянные) затраты			180 000
распределены на:	продукты	А*.....	25 000
		Б*.....	10 000
		В*.....	35 000
неделимые:	проекты	Г*.....	40 000
		Д*.....	70 000

Бюджет администрации и службы сбыта

Всего: (постоянные) затраты			140 000
распределены на:	продукты	А*.....	10 000
		Б*.....	30 000
		В*.....	20 000
неделимые:			80 000
Переменные затраты (комиссионные, фрахт, прочие) – 10% выручки от реализации			

Бюджетированный расчет прибыли

•	Всего	А*	Б*	В*
Кол-во реализованной продукции		7000	5000	4000
Продажная цена		80	120	110
Выручка от реализации	1 600 000	560 000	600 000	440 000
Произведенное количество		6800	5300	4000
Стандартные производственные затраты на единицу продукции		45,10	77	70,10
Стандартные затраты на производство всего количества	995 680	306 680	408 100	280 400
Изменение запасов (количество)		-200	+300	0
Стандартные производственные затраты величины изменения запасов	-14 080	+9020	-23 100	0
Стандартная производственная себестоимость проданных продуктов	981 100	315 700	385 000	280 400
Затраты на исследования, поддающиеся распределению	70 000	25 000	10 000	35 000
Затраты администрации и службы сбыта (постоянные), поддающиеся распределению	60 000	10 000	30 000	20 000
Поддающиеся распределению переменные затраты администрации и службы сбыта (10% от выручки)	160 000	56 000	60 000	44 000
Всего: поддающиеся распределению затраты	1 271 000	406 700	485 000	379 400
Валовая прибыль (сумма покрытия)	328 900	153 300	115 000	60 600

Рис. 5.8. Пример бюджетной системы IV (Ulrich, Hill, Kunz, 1994, S. 87 ff)

Неподдающиеся распределению затраты на исследования	∕ 110 000
Неподдающиеся распределению затраты администрации и сбыта	∕ 80 000
Отклонение производственных затрат в связи с изменением занятости	∕ 93 200
Чистая прибыль	45 700

Инвестиционный бюджет

Здания	50 000
Машины и другое оборудование	160 000
Всего	210 000

Бюджет финансовых средств

Начальный остаток	касса, почтовые чеки, банк		120 000
+ Поступления	выручка от реализации продукции	1 600 000	
	+ начальный остаток: дебиторы	200 000	
	– выходной остаток: дебиторы (= 1/6 выручки от реализации)	267 000	1 533 000
– Расходы	закупка материала		182 515
	+ совокупные производственные затраты	771 880	
	+ отклонение уровня занятости	93 200	
	+ исследования и разработки	180 000	
	+ администрация и сбыт – постоянные	140 000	
	+ администрация и сбыт – переменные	160 000	
		1 345 080	
	– амортизационные отчисления: машины	90 000	
	здания	60 000	1 195 080
	+ инвестиционные расходы		210 000
	+ сокращение кредиторской задолженности		10 200
	Всего: расходы		1 597 795
Выходной остаток			55 205

Бюджетированный баланс

Активы	Начало	±	Конец
Деньги (касса, почтовые чеки, банк)	120 000	– 64 795	55 205
Дебиторы	200 000	+ 67 000	267 000
Материал	78 000	– 40 785	37 215
Готовые продукты	84 030	+ 14 080	98 110
Оборудование, машины	540 000	+ 70 000	610 000
Здания	600 000	– 10 000	590 000
	1 622 030	+ 35 500	1 657 530
Пассивы	Начало	±	Конец
Кредиторы	170 000	– 10 200	159 800
Ссуды	450 000	–	450 000
Собственный капитал, включая резервы	1 002 030		1 002 030
Прибыль	600 000	+ 45 700	645 700
	1 622 030	+ 35 500	1 657 530

Рис. 5.9. Пример бюджетной системы V (Ulrich, Hill, Kunz, 1994, S. 87ff)

Планирование начинается, как уже упоминалось, с бюджета сбыта. Предприятие производит и продает три различных продукта. С учетом складских запасов составляется план акций для производства, который является базой для бюджетов производственных затрат, а с учетом нормативных данных по расходам материалов на единицу продукта составляется бюджет материальных затрат. Бюджет закупок формируется с учетом начальных и конечных запасов бюджета материальных затрат. Планы производственных участков составляются на базе ставок машино-часов по системе гибких расчетов плановых затрат. Затраты на материалы и изготовление одного продукта дают в сумме стандартную калькуляцию производственных затрат. Постоянные затраты на научно-исследовательские разработки, а также административные затраты и затраты по сбыту планируются как паушальная (общая) сумма; при этом они частично распределяются по продуктам, а частично относятся на счет предприятия в целом. С учетом всех запланированных затрат теперь можно перейти к бюджетированному расчету прибыли. Планирование инвестиционных средств позволяет перейти от калькуляционных расчетов к расчетам, ориентированным на потоки платежей. Платежный расчет охватывает бюджетирование финансовых средств и составление планового баланса.

При определении содержания бюджетов в каждом случае необходимо взвесить, какие бюджетные величины в качестве заданных показателей действительно соответствуют сфере полномочий ответственного за конкретный бюджет. В этом контексте полезным представляется мнение Камиллуса. Исходным пунктом концепции Камиллуса является цель бюджетирования, т. е. влияние на прибыль. Поэтому задаваемые ответственному за бюджет величины должны выбираться и устанавливаться таким образом, чтобы этот носитель ответственности был в состоянии влиять на них. В основе подхода Камиллуса лежит рассмотрение предприятия как модели «вход-процесс-выход». В отношении каждой составляющей кто-то из руководящих работников или имеет полномочия давать указания, или несет ответственность. Общий процесс, реализуемый на предприятии, раскладывается таким образом на многие подпроцессы. Важнейшими признаками их разграничения служат измеримость «выхода» и степень известности процесса.

Используя этот подход, получаем классификационную схему, отраженную на рис. 5.10. Управлять структурными подразделениями предприятия, относящимися к типу 1, относительно просто, поскольку отношение «вход-выход» прослеживается здесь однозначно. Например, взаимосвязь «вход-выход» на производственных участках точно определяется рабочими планами. В этом случае задается соотношение «вход-выход»; на примере производственного участка это может быть величина материальных затрат или затрат, связанных с работой машинного оборудования, по отношению к количеству произведенных деталей.

В противоположность хорошо известным процессам на производстве процессы, которые ведут, к примеру, к сбыту продуктов, т. е. в подразделениях типа 2, менее известны. Однако «выход» здесь можно точно измерить на основании проданного количества продуктов или достигнутого оборота. Поэтому в этой сфере удобной и подходящей задаваемой величиной является «выход».

Деятельность подразделений, относящихся к типу 3, очень сложно измерить только при помощи задаваемых бюджетных величин. Сам процесс получения тех или иных конечных результатов работы здесь более или менее известен, но поскольку «выход» не измеряется, соблюдение предусмотренных действий и операций ничего не говорит о том, были ли достигнуты именно желаемые результаты.

В подразделениях типа 4 нет знаний о процессах и их «выход» неизмеряемый. Поэтому здесь существует только возможность определять задания по «входу».

Классификация на основании этой схемы проясняет ситуацию по поводу того, какой вид центра ответственности необходимо предусмотреть в каждом конкретном случае. Различают центры затрат, прибыли и инвестиций. В зависимости от того, известны ли данные о затратах или выручке, а также существует ли дополнительная ответственность за объемы инвестиций, бюджет составляется с различными стоимостными подходами и содержит различные задаваемые величины.

В центрах затрат ответственность направлена прежде всего на затраты, центры прибыли ориентируются на соотношение между ценами, которые должны быть реализованы, и затратами. В то время как в центрах затрат и прибыли задаются определенные мощности, в инвестиционных центрах свобода принятия решений распространяется и на инвестиции, т. е. на изменение мощностей.

5.2.2.2. Специальные инструменты бюджетирования

Выше речь шла о трудностях бюджетирования в центрах затрат, чьи процессы и «выход» сложно измерить. В большинстве случаев это административные центры затрат (например, финансовая служба, отдел кадров, отдел информационных технологий) или подразделения, предшествующие производственному процессу или поддерживающие его (к примеру, отделы исследований и разработок, конструирования, подготовки работ или проверки качества). Кроме того, для центров затрат в этих сферах характерно возникновение краткосрочных, как правило, постоянных косвенных затрат, а также проблемы при распределении этих затрат на другие центры затрат в рамках производственного учета. Потому в этих сферах уже давно применяются специальные инструменты бюджетирования, особенно если предприятие находится в кризисной ситуации. Можно отметить, что названные подразделения косвенных затрат все чаще становятся объектами рационализаторских программ.

		Процесс	
		известен	не известен
«Выход»	измеряем	Тип 1 большинство производственных подразделений (рассмотрение эффективности взаимосвязи «вход – выход»)	Тип 2 штабные подразделения — юридический отдел или отдел маркетинга (рассмотрение эффективности «выхода»)
	не измеряем	Тип 3 некоторые штабные подразделения — отдел кадров (рассмотрение процессов, последовательности шагов и практических действий)	Тип 4 отдел исследований и разработок (рассмотрение ресурсов, задействованных на «входе»)

Рис. 5.10. Матрица: процесс – «выход» (Camillus, 1984, p. 5)

В этом контексте рассмотрим два инструмента — анализ косвенных затрат (АКЗ) и бюджетирование с нулевой базы (БНБ). Задача обоих инструментов состоит в том, чтобы затраты и производительность в подразделениях косвенных затрат подвергались систематическому анализу, чтобы эти затраты и производимые результаты исследовались на предмет их необходимости или целесообразности и на основании этого разрабатывались мероприятия, направленные на снижение косвенных затрат. Оба инструмента требуют очень больших усилий и поэтому используются только в отдельных случаях; при этом фаза подготовки и анализа реализуется в форме многомесячного проекта и, как правило, при поддержке внешних экспертов. В то время как АКЗ направлен в итоге на экономию затрат, при БНБ осуществляется перераспределение ресурсов в пользу стратегически важной деятельности и целей предприятия. Практика, однако, показывает, что снижение затрат достигается только на короткое время и после реализации программ экономии затрат последние довольно скоро снова начинают расти.

На фоне проблемы косвенных затрат, которая в сегодняшних условиях становится все актуальнее, особым спросом пользуются инструменты

поточного и постоянного управления косвенными затратами. Поэтому, рассматривая ниже менеджмент процессов и расчет затрат по процессам, мы представим современные подходы, которые отвечают этим требованиям.

Методики АКЗ и БНБ разработаны так, что они подвергают рассмотрению прежде всего достижения (результаты) отдельных организационных единиц. Интегрированное рассмотрение процессов формирования потоков материала и информации на всем предприятии если и происходит, то лишь побочно и фрагментарно. Исследования показывают, что существенные рационализаторские возможности и улучшение качества (в смысле лучшего выполнения поставленных задач) могут быть достигнуты только путем подходов, ориентированных на процессы (Striening, 1988) (рис. 5.11).

Повторяющиеся административные процессы (например, финансовая бухгалтерия, расчет затрат, обработка заказов) не принципиально отличаются от производственных процессов. Часто такие процессы можно выразить алгоритмами, о чем свидетельствует широкое проникновение информационных технологий в административную сферу. В противоположность производственным процессам, при которых контроль количества «выхода», заданных затрат и критериев качества является важнейшим моментом всех планируемых и выполняемых мероприятий, административные процессы на большинстве предприятий с такой последовательностью не планируются и не контролируются.

Однако общие черты повторяющихся административных и производственных процессов, как представляется, свидетельствуют о целесообразности перенесения методов, которые оправдали себя в производственной сфере, и в административную сферу. Конкретно это означает анализ отдельных действий и содержания работы, их структуризацию и качественное измерение с учетом точек соприкосновения с другими подразделениями.

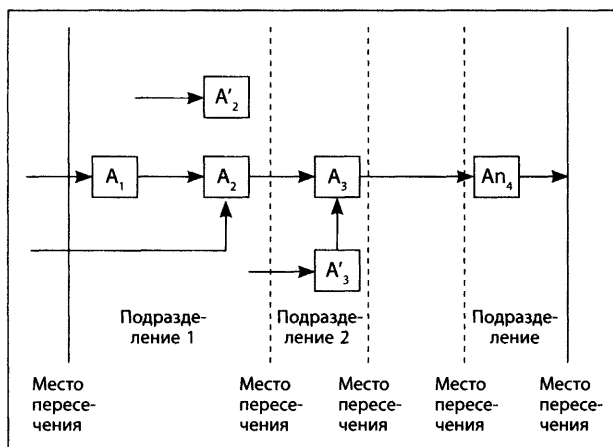


Рис. 5.11. Общее отражение процесса (Striening 1988, S. 57)

Цель менеджмента процессов состоит также в оптимизации административных действий, в уменьшении затрат и повышении производительности в административной сфере.

Успешный менеджмент процессов невозможен без информации о затратах по процессам. Это новый подход, благодаря которому в сфере косвенных затрат можно осуществить планирование и контроль затрат по центрам и в зависимости от результатов деятельности (см. раздел 4.2.2.1). Если процессы, их количественная конфигурация, а также измеряемые величины, которые отражают определенную ситуацию, известны, то ничто не может препятствовать аналитическому планированию косвенных затрат. Аналогично через количество процессов может осуществляться контроль и поточное управление косвенными затратами. Если с опорой на эту информацию принимаются решения, то необходимо учитывать, что из-за существования постоянных затрат успех этих решений наступает с определенной временной задержкой.

Поскольку расчет затрат по процессам был детально представлен в разделе 4.2.2.1, здесь лишь подчеркнем пригодность этого инструмента для осуществления ежегодного бюджетирования.

5.2.2.3. Процесс бюджетирования

По критерию принципиального направления формирования бюджетов различают следующие методы их разработки — «сверху вниз», «снизу вверх» и «встречного потока». При применении в процессе бюджетирования метода «сверху вниз» подчиненные бюджеты выводятся из соответствующих вышестоящих бюджетов. В противоположность этому при бюджетировании по принципу «снизу вверх» вышестоящие бюджеты обобщают результаты планирования на нижних уровнях бюджетирования. В то время как при первом подходе основным преимуществом является направленность процесса бюджетирования на цели предприятия, в качестве важных сильных сторон второго метода рассматриваются более глубокая детализация информации и большая мотивированность нижних уровней. При использовании метода «встречных потоков» предпринимается попытка использовать преимущества обоих методов и избежать их недостатков.

Традиционно считается, что наилучшим подходом является метод «встречных потоков» с началом «сверху вниз». Это означает, что целевые величины процесса бюджетирования задаются руководством предприятия в форме средних обобщенных данных и плановых предпосылок и бюджеты составляются на основании этих заданных величин в различных структурных подразделениях. Этот процесс схематически представлен на рис. 5.12.

Определение средних обобщенных показателей осуществляется на основании стратегического планирования и вытекающих из него ключевых величин планирования на несколько последующих лет. Дополнительно

эти обобщенные данные могут включать целевые задания руководства предприятия, касающиеся только следующего планового года. Как правило, используют перспективный расчет результатов деятельности предприятия на конец текущего года, чтобы учесть в этом процессе текущую ситуацию.

Средние показатели отражают стратегические представления руководства предприятия о целевых заданных величинах на следующий хозяйственный год. Поэтому и стратегическое планирование является обязательной предпосылкой обоснованного установления плановых средних показателей.

На этой базе осуществляется планирование в отделах и управлениях. Плановой целью служат плановые средние показатели, установленные руководством предприятия. Сначала, насколько это возможно и целесообразно, осуществляется количественное планирование. После этого количественные величины пересчитываются в стоимостные показатели. Поскольку между отдельными планами существуют разнообразные взаимосвязи и взаимозависимости, интенсивная встречная координация является необходимым условием процесса планирования. Контроллинг консультирует планирующие подразделения, предоставляет в их распоряжение информацию и инструменты планирования, проводит согласование отдельных планов и воздействует на достижение целей планирования.

После составления планов подразделений контроллинг, обобщая их, формирует планы результатов деятельности предприятия. Тем самым становится ясной степень достижения заданных средних показателей в процессе планирования. Если эти показатели не были достигнуты, то созданные планы должны подвергнуться пересмотру, с тем чтобы исчерпать все возможности достижения заданных руководством уровней. Это значит, что совместно с ответственными за планирование контроллинг должен проанализировать все частные планы на предмет реализации дополнительных мероприятий для увеличения оборота или уменьшения затрат. Если заданные показатели достигаются или, несмотря на все усилия, не могут быть достигнуты в связи с конкретной ситуацией, контроллинг готовит конечные варианты планов для правления предприятия. Правление предприятия принимает решение об утверждении планов в представленном виде. В случаях недостижения заданных руководством показателей оно должно проверить, не были ли предусмотренные показатели завышены и теперь должны быть откорректированы или все же существуют возможности для улучшения ситуации.

После утверждения планы становятся основой деятельности в следующем хозяйственном году. Если же правлением предприятия планы утверждаются только с определенными оговорками, то контроллинг включает в уже существующие планы эти дополнительные условия. При полном отклонении планов цикл планирования должен начаться по-новому.

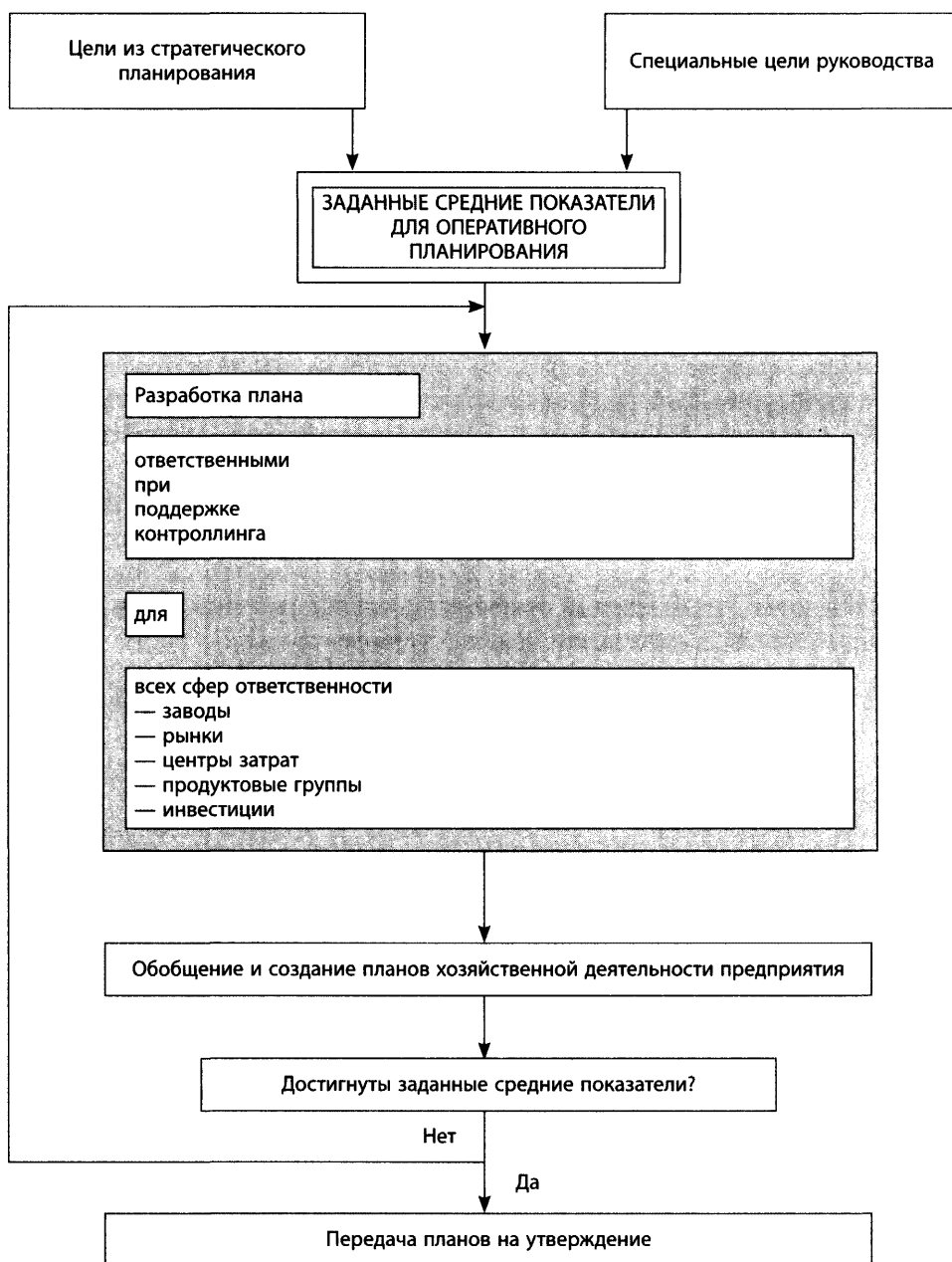


Рис. 5.12. Процесс оперативного планирования

Децентрализованное бюджетирование может осуществляться только при условии своевременной подготовки исходной информации, необходимой для составления бюджетов. Поскольку взаимозависимость бюджетов обуславливает вхождение информации многих бюджетов в содержание других

бюджетов, то теоретически бюджетирование должно происходить синхронно. Однако на практике комплексность этого процесса приводит к тому, что он протекает последовательно.

Важнейшим инструментом временной координации является календарь бюджетирования. В нем точно определяются отдельные шаги бюджетирования, как с точки зрения временных рамок, так и в плане ответственности. Только при своевременном завершении формирования планов подразделений — несмотря на их взаимопроникновение — возможна бесперебойная реализация процесса бюджетирования. В случаях повышенной взаимозависимости отдельных бюджетов в процессе бюджетирования рекомендуется выделять «контрольные места», что позволяет уменьшить последующие усилия по координации.

Для составления бюджета существуют многочисленные инструменты планирования. Поскольку каждое планирование связано с ориентацией на будущее, особое значение имеют методы прогнозирования, которые, к примеру, могут применяться для определения оборотов на бюджетный период.

Для большинства бюджетов существенной информационной и инструментальной базой служат различные инструменты учета:

- бюджетирование финансовой сферы в значительной степени базируется на финансовых расчетах;
- при составлении инвестиционного бюджета очень часто используются методы инвестиционных расчетов;
- в производственной сфере бюджеты центров затрат разрабатываются, как правило, при помощи гибких расчетов плановых затрат;
- в сфере исследований и разработок опираются на методы проектного планирования;
- расчеты прибыльности продуктов и сегментов рынка являются типичными примерами инструментов создания маркетинговых бюджетов;
- различные методы расчета краткосрочной прибыли применяются для составления бюджетированного расчета прибылей и убытков.

Информационные технологии представляют сегодня тот инструмент, без которого практически невозможно бюджетирование на средних и крупных предприятиях. Объемы данных, которые должны быть обработаны, делают мануальное бюджетирование невозможным. Кроме этого, моделирующие и вычислительные мощности современной информационной техники позволяют имитировать во время процесса бюджетирования необходимые ситуации и процессы. Таким образом может быть раскрыто влияние различных вариантов действий на бюджетную систему в целом и значительно улучшено качество планирования.

Отслеживание соблюдения бюджетов является предметом бюджетного контроля. При помощи сравнений «заданное-факт» можно установить

отклонения от плана и обратить на это внимание ответственных за бюджет. Бюджетный контроль ни в коем случае не должен ограничиваться, однако, простой констатацией отклонений; его основная задача состоит в определении причин отклонений. Поэтому важными инструментами бюджетного контроля являются названные выше формы анализа отклонений, так как только знания о причинах отклонений позволяют прибегнуть к целесообразным контрмерам. Таким образом замыкается круг положений о планировании, контроле и корректировке.

Инструментарий анализа в значительной степени зависит от первичных систем расчета затрат и выручки. Если расчет затрат производится по системе гибкого расчета плановых затрат, то для производственной сферы открывается дифференцированная система анализа. После математического установления тех или иных отклонений их можно подвергнуть детальному рассмотрению с использованием специальных перечней ключей о причинах отклонений.

Наряду с установлением причин отклонений особенно важно оценить их значение. Повышенное внимание должно уделяться отклонениям, которые существенно влияют на прибыль или ликвидность. Одна из возможностей состоит также в ранжировании отдельных отклонений по критерию их влияния на прибыль. Для бюджетного контроля полезны также различные статистические методы. Они могут быть использованы для оценки значимости отклонений. Кроме этого, при помощи статистических методов можно получить знания о развитии в будущем, например, используя различные варианты анализа тенденций.

Основные композиционные признаки процесса бюджетирования обобщены на рис. 5.13.

5.2.2.4. Органы бюджетирования

Определяя организацию процесса бюджетирования, необходимо прежде всего ответить на вопрос, кто и какие задачи будет выполнять в рамках этого процесса. Один из важнейших моментов состоит в разграничении задач по составлению бюджета и управления процессом бюджетирования, направленным на обеспечение функционирования и дальнейшее развитие системы бюджетирования.

Составление бюджетов входит в сферу деятельности линейного менеджмента; при этом, как правило, одни и те же лица отвечают за планы мероприятий и бюджеты. Составление бюджета с организационно-структурной точки зрения должно дифференцироваться таким образом, чтобы иерархически подчиненные подразделения разрабатывали предложения по бюджету, которые предоставлялись бы руководителям на утверждение. Линейный менеджмент занимается выполнением задач по бюджетированию прежде всего в период планирования. В противоположность этому, для выполнения многочисленных задач управления бюджетным процессом, как

Композиционный признак	Структура процесса бюджетирования (указания/требования)
Вертикальная координация планирования бюджета	• Метод «встречных потоков» «сверху вниз» как компромисс между требованиями планирования и мотивацией сотрудников. • Интенсивный информационный обмен (формальный и неформальный) между составителями бюджетов облегчает последующие координирующие усилия специальных органов бюджетирования. • Для своевременного учета взаимозависимости бюджетов в процесс бюджетирования заблаговременно должны быть встроены «места контроля».
Временная координация планирования бюджета	• Для предприятий, имеющих много подразделений, а также для предприятий, оказывающих значительное влияние на окружающую среду, более приемлемо «квазисинхронное» бюджетирование. • При значительном влиянии на окружающую среду целесообразно параллельное планирование бюджета и мероприятий, что повышает гибкость всей системы планирования и контроля.
Объемы и ритмичность контроля	• Регулярный контроль всех бюджетов; при менее значимых бюджетах возможен глобальный контроль (сначала полнота, а потом детализация). • При значительном влиянии на окружающую среду ежемесячный контроль (в зависимости от отрасли на некоторых предприятиях даже чаще).
Методика контроля	• Ежемесячные и кумулированные сравнения «факт-прошлый год», «заданное-факт», «заданное-будет» (концентрация на величины, существенно влияющие на прибыль). • В связи с сокращением в течение хозяйственного года дальности сравнения «заданное-будет» оно должно дополняться параллельным расчетом ожидаемых показателей (Forecast) для факторов, важных для всего бюджета и тем самым для прибыли (дальность действия как минимум 12 месяцев). • При высокой динамике общий бюджет предприятия должен включать «грубые количественно измеряемые нормативные величины» (Hardspots) и «нормативные величины на базе вербальных прогнозов» (Softspots).
Границы толерантности	• Бюджет контроля с границами толерантности. • Границы толерантности должны интерпретироваться как своего рода триггер: при выходе за их пределы должны «автоматически» следовать предложения о конкретных мероприятиях.
Гибкость	• Необходима при высокой технологической динамике и высокой динамике программ. • Достигается как путем гибких бюджетов, так и через саму гибкость процесса бюджетирования (переплетение гибкостей).

Рис. 5.13. Основные моменты организации процесса бюджетирования (Dambrowski, 1986, S. 225)

правило, создается специальный орган. Контроллер получает при этом центральную роль. Его важнейшие задачи состоят в построении системы бюджетирования и управлении ею, а также в обеспечении информацией подразделений, занимающихся разработкой бюджетов. Крупные предприятия часто делегируют эти задачи самостоятельным отделам бюджетирования. Некоторые крупные предприятия для адекватного распределения ресурсов дополнительно создают бюджетные комитеты, в которых представлены структурные подразделения предприятия. Однако при этом возникает опасность чрезмерной ориентации бюджетирования на краткосрочные цели предприятия.

Очерченное здесь разграничение задач на практике не всегда соблюдается. Специальные органы бюджетирования частично выполняют и материальные задачи, а линейный менеджмент на некоторых предприятиях занимается формальными вопросами. Но с возрастанием масштабов предприятия разграничение задач приближается к описанному выше.

5.2.2.5. Деловая ситуация: бюджет прибыли АО «Альфа»

Служба сбыта фирмы «Альфа» продает четыре группы товаров. Эти группы практически независимы друг от друга, но их реализация возможна через общую службу сбыта. Все четыре группы товаров предлагаются на трех рынках, один из которых (рынок А) является иностранным. Рынки В и С — внутренние, четко разграниченные в пространственном отношении. На всех трех рынках предприятие имеет по одному филиалу.

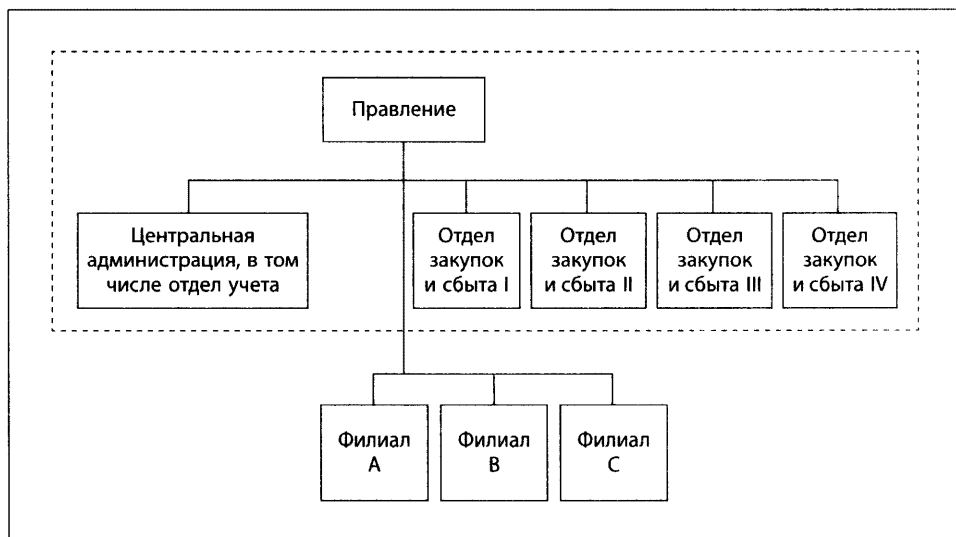


Рис. 5.14. Организация АО «Альфа»

Центральный офис службы сбыта фирмы «Альфа» находится в одном из больших городов на севере Германии. Организационно центральный офис структурирован так, что наряду с отделами, общими для всех четырех товарных групп (в первую очередь правление, центральная администрация, учет), он имеет по каждой из четырех групп товаров специальные отделы закупок и продаж, что обеспечивает охват и учет особенностей товаров каждой группы.

Поскольку ситуация как по группам продуктов, так и на трех рынках неодинакова, то взаимное согласование и координация частичных планов приобретает особое значение. Кроме этого, правление большое внимание уделяет тому, чтобы воздействия на прибыль изменившихся ожиданий и перспектив предпринимательской деятельности могли оцениваться максимально быстро. Прежняя система бюджетирования прибыли, которая базировалась на системе расчета полных затрат (распределение косвенных затрат через надбавки), не удовлетворяла этому требованию.

Бюджетирование оборота. После многих совещаний с участием членов правления и руководителей отделов продуктовых групп на следующий год был разработан бюджет оборота (тыс. евро). При планировании исходили из того, что цены продуктов, несмотря на разные рыночные условия, на всех рынках будут одинаковыми.

Продуктовая группа	Рынок			Сумма по продуктовой группе
	А	В	С	
I	5000	3000	500	8500
II	2000	3000	500	5500
III	1600	3000	1400	6000
IV	400	—	800	1200
Сумма по каждому рынку	9000	9000	3200	21 200

Бюджет закупок. Как свидетельствует опыт, складские запасы на протяжении года остаются относительно постоянными. Эта предпосылка легла в основу планирования и на рассматриваемый период, таким образом, количество продуктов, которые необходимо закупить, полностью соответствует количеству продуктов, подлежащих реализации. По каждой группе товаров после этого на следующий год были бюджетированы показатели по закупкам (тыс. евро).

Продуктовая группа I	7650
Продуктовая группа II	4400
Продуктовая группа III	5100
Продуктовая группа IV	840
	17 990

Бюджет затрат. Кроме указанных закупочных затрат, другие заслуживающие внимания затраты, зависящие от оборота, не возникают. Издержки по оплате процентов не должны включаться в план затрат, так как они рассматриваются отдельно за рамками расчетов, которые здесь должны быть сделаны. Ожидаются следующие затраты, независимые от оборота (тыс. евро).

Имущественные затраты и затраты на персонал центрального офиса	1620
Из них: правление	300
центральная администрация	200
отдел закупок и продаж I	300
отдел закупок и продаж II	270
отдел закупок и продаж III	270
отдел закупок и продаж IV	280
	1200
Имущественные затраты и затраты на персонал филиалов	400
Из них: филиал А	400
филиал В	400
филиал С	

Для рекламных мероприятий правление представило бюджет в размере 200 000 евро и ожидает предложений о распределении этой суммы по продуктам, чтобы достичь как можно большей прибыли. При этом необходимо исходить из того, что рекламная акция для одного продукта на одном рынке стоит 11 000 евро. Из-за ограниченного количества сотрудников, ответственных за рекламу, для каждого продукта на каждом из рынков в рассматриваемый период может быть проведено только две рекламные акции. Далее правление исходит из того, что благодаря рекламной кампании объемы оборота по каждой рекламной акции на отдельных рынках изменятся.

Продукт I	+ 3%
Продукт II	+ 5%
Продукт III	+ 5%
Продукт IV	+ 10% начального оборота.

Задание 1.

Разработайте бюджет прибыли АО «Альфа».

Задание 2.

Какие продукты и на каких рынках с точки зрения показателя прибыли должны рекламироваться? Какие последствия для прибыли возможны? Достаточно ли предусмотренного бюджета на рекламу?

Решение

Задание 1 (см. рис. 5.15).

Задание 2.

Релевантный критерий для принятия решения при неизменных постоянных затратах:

Сумма покрытия (СП) I / € оборота
(фактор суммы покрытия оборота – фактор СПО);

фактор СПО × прирост оборота = прирост СП на € оборота.

Фактор СПО × прирост оборота = прирост СП на € оборота

I	0,1	×	0,03	=	0,003
II	0,2	×	0,05	=	0,01
III	0,15	×	0,05	=	0,0075
IV	0,3	×	0,1	=	0,03

18 рекламных акций, поскольку возможно девять комбинаций «продукт/рынок» с двумя акциями по каждой комбинации.

СП I – прирост по каждой рекламной акции (тыс. евро).

	Рынки					
	А		В		С	
I	15	15	9		1,5	
II	20	20	30	30	5	
III	12	12	22,5	22,5	10,5	24
IV	12	12			24	

Отдельные акции должны принести как минимум 11 000 евро прироста СП.

14 акций на рынках А/I–А/IV, Б/II, Б/III, В/IV

брутто-прирост СП	271 000 €
÷ дополнительные затраты	154 000 €
улучшение результата	<u>117 000 €</u>

200 000 ÷ 154 000 = 46 000 € может быть использовано для выполнения других целей!

	СП I (оборот, закупочные затраты) по филиалам							Сумма СП I	Пост. затраты закуп. и сбыт	СП II	÷ пост. затр. филиал.	СП III	Пост. затраты сферы деятел.	Результат
	А			В		С								
Сумма покрытия (СП) I по товарным группам	I	Об. Зат. СП I	5000 4500 500	СПО 0,1	3000 2700 300	СПО 0,1	500 450 50	СПО 0,1	850	300	550			
	II	Об. Зат. СП I	2000 1600 400	СПО 0,2	3000 2400 600	СПО 0,2	500 400 100	СПО 0,2	1100	270	830			
	III	Об. Зат. СП I	1600 1360 240	СПО 0,15	3000 2550 450	СПО 0,15	1400 1190 210	СПО 0,15	900	270	630			
	IV	Об. Зат. СП I	400 280 120	СПО 0,3			800 560 240	СПО 0,3	360	280	80			
Сумма всех СП I		1260			1350		600		3210 3210	1120				
÷ постоянные затраты филиалов		400			400		400		1200					
СП II		860			950		200				2090 2010	1200		
÷ постоянные затраты служб закупок и сбыта											1120			
СП III													890	
Постоянные затраты сферы деятельности													500	
Результат деятельности														390

Рис. 5.15. План результативности по филиалам и товарным группам, тыс. евро

5.3. Современное планирование и бюджетирование

5.3.1. Недостатки традиционного планирования и бюджетирования

Предприятия используют бюджет как первичную систему менеджмента для установления целей, распределения ресурсов и повышения мотивации. Часто это единственный инструмент управления предприятием с ориентацией на прибыль, поэтому постоянное развитие в прошлом сделало его всеохватывающим и комплексным инструментом. Но, несмотря на его очень широкое применение, руководящие работники и контроллеры высказывают все большее недовольство этим инструментом. Критические замечания можно разделить на две группы: персональные и материальные затраты, связанные с планированием и бюджетированием, расцениваются как слишком высокие; подвергается сомнению польза планирования и бюджетирования.

Усилия по планированию и бюджетированию. По некоторым оценкам, руководящие работники посвящают 10–20% рабочего времени планированию и бюджетированию, а контроллеры — 50%. Среди причин такого серьезного задействования ресурсов можно назвать: чрезмерно высокий уровень детализации; сложность; недостаточное использование информационных технологий; неэффективное координирование и согласование отдельных планов. Поэтому изменения в этой сфере часто преследуют цель сократить усилия, связанные с планированием и бюджетированием. Во многих случаях названные проблемы можно решить или существенно приблизиться к их решению путем реформирования процессов, перехода к более адекватному содержанию планирования или применения более производительных инструментов поддержки планирования.

Польза планирования и бюджетирования. Недовольство высказывается как со стороны руководящих работников, так и со стороны контроллеров. Последние часто сталкиваются с ситуациями, свидетельствующими об отношении руководящих работников к планированию и бюджетированию как к нелюбимому занятию, следствием чего становится их невнимательность к составлению бюджета и низкая степень готовности к сотрудничеству. В свою очередь, руководящие работники жалуются на недостаточный учет критериев, релевантных для управления сферами предпринимательской деятельности, за которые они отвечают, а также на недостаточную актуальность в рамках меньше одного года традиционного бюджетирования. Назовем основные причины неудовлетворительного качества и тем самым незначительной пользы от планирования и бюджетирования:

- отсутствует стратегическая ориентация и реализация планирования и бюджетирования;

- господствует жесткая фиксация периодов (12 месяцев) при недостаточных знаниях о будущем;
- наряду с чисто финансовым планированием планирование текущих, не финансовых величин осуществляется редко.

Сейчас прослеживаются две серьезные тенденции, цель которых состоит в стремлении устранить названные проблемы, возникающие при традиционном подходе к планированию и бюджетированию. Они стали известны под названиями «улучшенное бюджетирование» (Better Budgeting) и «вне бюджетирования» (Beyond Budgeting). Подход группы Horváth&Partners, известный как «продвинутое (прогрессивное) бюджетирование» (Advanced Budgeting), является попыткой соединить важнейшие элементы обоих подходов.

5.3.2. «Продвинутое бюджетирование» — объединение «улучшенного бюджетирования» и «вне бюджетирования»

«Улучшенное бюджетирование». Сторонники этой концепции в принципе не подвергают сомнению сам инструмент традиционного бюджетирования. Основные цели, преследуемые в рамках этого подхода, состоят в повышении эффективности, сжатии и упрощении планирования и бюджетирования. Эта эволюционная концепция отличается постоянно вносимыми дополнительными изменениями, которые осуществляются малыми шагами.

«Вне бюджетирования». Международная рабочая группа по прогрессивным технологиям производства (Consortium for Advanced Manufacturing International) в 1998 г. в рамках проекта круглый стол «Вне бюджетирования» поставила перед собой задачу разработать новую модель менеджмента для перехода от промышленной эры к информационной (ср.: *Bunce, Fraser, Hope, 2002, S. 5ff*). Ее основная цель — более эффективное управление предприятием, однако, без бюджетов. Их место заняли следующие инструменты: сбалансированная система показателей, измерение показателей производительности и услуг с ориентацией на процессы, бенчмаркинг и непрерывное планирование. Фокус концепции «вне бюджетирования» направлен на изменившийся образ мышления руководящих работников. Адаптированные процессы менеджмента и субсидиарность решений отличают эту предпринимательскую культуру.

«Продвинутое бюджетирование» — «улучшенное бюджетирование» и «вне бюджетирования». Несмотря на критику, которая высказывается в адрес традиционного планирования и бюджетирования, в прошлом этот инструмент оправдал себя и полный отказ от него в ближайшее время кажется сомнительным, особенно с точки зрения требований к изменившейся пред-

принимательской культуре, которая, как правило, стойко защищается от каких-либо влияний. Поэтому подход продвинутого бюджетирования нацелен на снижение — в среднесрочном плане — значения бюджетов при одновременном и заметном повышении качества планирования и сокращении ресурсов на бюджетирование. Эта концепция формирования новых процессов планирования и бюджетирования характеризуется следующими принципами (ср.: *Gleich, Koop*, 2001, S. 430ff).

Вместо

- детальных бюджетов для многочисленных объектов
- исключительно годового периода как базы планирования
- автономного стратегического планирования
- исключительно финансовой фокусировки
- фокусировки на подразделениях и предприятии в целом
- приоритетного рассмотрения видов затрат с ориентацией на «вход»
- целей (затрат), имеющих внутреннюю ориентацию
- жестких (бюджетных) целей

Предлагаются как лучшее решение

- глобальные бюджеты и отдельные релевантные детальные бюджеты
- динамичный охват времени
- интегрированное стратегическое планирование
- концентрация на релевантных показателях производительности и услуг
- учет всех уровней выполнения работ и оказания услуг
- приоритетное рассмотрение процессов с ориентацией на «выход»
- цели, разработанные на основании бенчмаркинга
- самоустраивающиеся относительные цели

Традиционное планирование и бюджетирование предполагает, что развитие окружающей среды можно предвидеть и достоверно оценить и что информация, поступающая в распоряжение плановиков, позволяет составить точные планы. Сегодня такие условия, однако, чаще всего не существуют, что обусловлено сокращением жизненных циклов продуктов и возрастанием конкуренции. Имеется целый ряд внешних факторов, которые влияют на принятие предприятиями решений, а тем самым и на планирование и бюджетирование. К важнейшим внешним факторам принадлежат комплексность — количество и разнообразие внешних факторов, которые необходимо учитывать при поиске и принятии решений, и динамика — частота, регулярность и важность изменения факторов (ср.: *Buchner, Krause, Weigand*, 1999, S. 3).

Если комплексность и динамика в какой-то момент совпадают и проявляются с особой силой, принято говорить о турбулентности. В иных случаях речь идет о стабильной, простой окружающей среде.

Степень турбулентности определяет глубину и горизонт планирования. Поэтому особенно на многопрофильных предприятиях не существует единой глубины планирования. Сферы предпринимательской деятельности необходимо регулярно соотносить с их внешним окружением и его характеристиками (статическое, комплексное, динамическое, турбулентное), чтобы определять разумную степень детализации. При условии стабильных рынков с незначительной комплексностью и динамикой детальное планирование нецелесообразно, поскольку оно не поставляет важную дополнительную информацию. При этом достаточно сравнения «факт—факт» с привлечением данных прошлых лет. Если же предприятие работает на турбулентных рынках, желательно детальное планирование на год, плюс среднее время планирования около четырех месяцев, что в итоге позволяет оценить временной отрезок 16 месяцев как желаемый общий период планирования. Но на практике это едва ли возможно, так как развитие событий очень скоро «обгоняет» все планы. Динамичное или непрерывное планирование является важным инструментом, который предназначен для уменьшения ресурсов при планировании и повышения эффективности планирования (рис. 5.16).

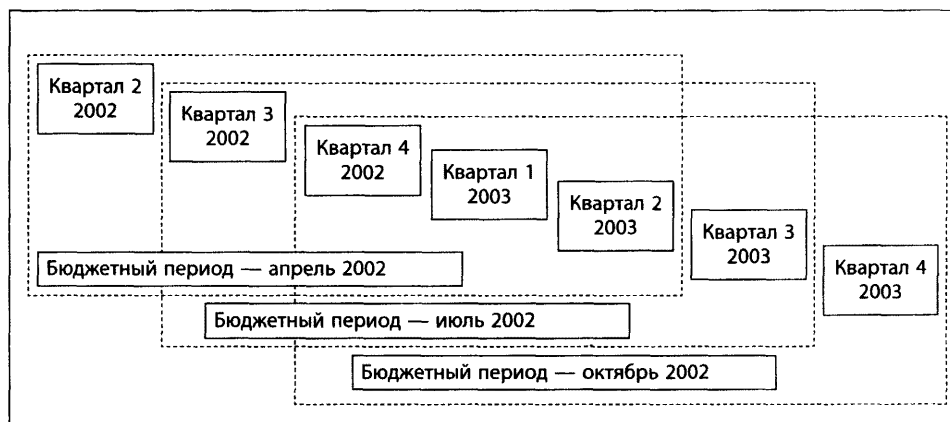


Рис. 5.16. Непрерывное планирование

Каждый квартал планирование осуществляется на пять кварталов. При этом необходимо иметь в виду, что только первый квартал планирования (на рисунке это квартал 3 в 2002 г.) рассматривается детально, остальные четыре квартала планируются менее детально. Таким образом, каждый квартал пересматриваются планы следующих (ближайших) четырех кварталов, а на пятый квартал составляется новый план. Этот подход больше «привязан» ко времени и позволяет учитывать изменения

внешнего окружения. Непрерывное планирование заменяет традиционное годовое планирование и периодические расчеты ожидаемых результатов (Forecasts).

Интегрированное планирование объединяет стратегическое и оперативное планирование. Сбалансированная система показателей как инструмент интеграции стратегического и оперативного планирования наилучшим образом выполняет следующие функции:

- реализация стратегии через конкретные программы;
- привлечение нефинансовых показателей производительности;
- учет всех уровней деятельности.

Для достижения установленных стратегических целей в рамках сбалансированной системы показателей определяются мероприятия, так называемые стратегические акции. Для выполнения этих мероприятий по каждому из них назначается ответственный, каждое получает свой бюджет и за ними постоянно наблюдают со стороны контроллинга мероприятий в рамках непрерывного планирования.

Цели, обусловленные перспективами процессов или финансовыми перспективами, представляют собой однозначные целевые нормативы (подход «сверху вниз») для оперативного планирования. В противоположность широко распространенному подходу «снизу вверх», который отвечает на вопрос «Что может быть достигнуто?», оперативное планирование получает более сильный целевой характер и отвечает на вопрос «Что должно быть достигнуто?». Бенчмаркинг, понимаемый как «учиться у лучших», дополняет стратегические целевые нормативы.

Бюджеты «сверху вниз» на объединенном уровне в принципе могут быть достаточными. Они не должны постоянно подвергаться дальнейшей детализации. Раскладывание бюджетов по многим видам затрат, центрам затрат, комбинациям признаков расчета сегментов рынка и т. п. осуществляется только тогда, когда это необходимо для управления предпринимательской деятельностью и возможно с точки зрения здравого смысла. При этом необходимо учитывать турбулентность внешнего окружения.

Чтобы действительно обеспечить реализацию стратегии, недостаточно сформулировать ее только для общего (высшего) уровня предприятия. Общая сбалансированная система показателей должна быть распространена — с учетом индивидуальных вкладов в достижение целей предприятия — на все без исключения уровни деятельности, а при определенных обстоятельствах — и на отдельных сотрудников. Благодаря инструменту «целевых договоренностей», базой для которых служат мероприятия, определенные в рамках процесса распространения сбалансированной системы показателей, обеспечивается направленность индивидуальных действий на стратегию, а не на оперативный бюджет.

Оценка результатов с опорой на установленные бюджетные нормативы в подразделениях, непосредственно работающих с рынком, осуществляется на ошибочной базе, поскольку при этом не рассматриваются процессы, происходящие в окружающей среде (развитие рынка, развитие основных конкурентов). Таким образом, информация о выполнении плана часто ведет к поспешным и ошибочным выводам, особенно если не учитываются важные факторы внешнего окружения. Так, увеличение оборота по сравнению с запланированным на 10% может обусловить принятие решения о выплате премиальных. Но если обратить внимание на то, что одновременно емкость рынка увеличилась на 25%, а важнейший конкурент за это же время добился увеличения оборота на 32%, то успешность работы своих сотрудников службы сбыта предстанет совсем в ином свете. Чтобы обойти проблемы абсолютных плановых нормативов, современные концепции рекомендуют исходить из планового задания на основе относительных целевых величин, которые необходимо «привязывать» к развитию важных факторов внешнего окружения и которые таким образом будут саморегулироваться (ср.: *Gleich, Koop*, S. 431). Взаимосвязанные целевые показатели и их достижение должны учитываться в рамках скользящего планирования.

Следует также заметить, что улучшить процесс планирования и бюджетирования можно, применяя эффективное программное обеспечение. Особые преимущества обещает отказ от широко распространенной поддержки в форме табличной калькуляции. Эксперты оценивают долю программ табличной калькуляции в общем объеме планирования, осуществляемого при поддержке компьютерного программного обеспечения, в 90–95% (ср.: *Dahnken, Banges*, 2002, S. 20f). Большие расходы на техническое обслуживание, отсутствие возможности многоцелевого использования, незначительная скорость обработки, неустойчивые структуры данных и т. п. часто называются среди причин отказа от программ табличной калькуляции.

Для выбора правильного планового инструмента важен учет внешнего окружения. Применение программ табличной калькуляции целесообразно для статических и простых сфер предпринимательской деятельности (незначительная комплексность и динамика). Когда предприятие работает на комплексных рынках, более разумно использование стандартного программного обеспечения для планирования. Оно отличается интегрированным подходом, который охватывает все шаги в одном пакете — от введения плановых данных до составления отчетов (ср.: *Dahnken, Banges*, 2002, S. 20f). Расходы и усилия, обусловливаемые внедрением этих программ, и связанные с этим затраты находятся в обозримых границах. Для сфер предпринимательской деятельности, где необходимо учитывать часто изменяющиеся внешние факторы (динамичная, турбулентная окружающая среда), предлагается использование так называемых плановых платформ, которые, как правило, базируются на гибких технологиях OLAP. Бóльшая гибкость

при осуществлении планирования при этом связана с существенно большими расходами на этапе внедрения.

Составленное при поддержке программного обеспечения непрерывное, ориентированное на цели интегрированное стратегическое и оперативное планирование, учитывающее внешнее окружение предприятия, образует базовые основы прогрессивного планирования. Саморегулирующиеся цели, ориентация на процессы и бенчмаркинг завершают концепцию группы Horváth&Partners.

6 ДАЛЬНЕЙШЕЕ РАЗВИТИЕ К ПЛАНИРОВАНИЮ НА НЕСКОЛЬКО ЛЕТ*

6.1. Основные шаги

Краткосрочность горизонта годового планирования, без сомнения, недостаточна для своевременной адаптации предприятия к динамично развивающимся рыночным требованиям. Для годичного планирования нужны операционные нормативные показатели из планирования на несколько лет и тактического планирования, производные из стратегического планирования.

Планирование на несколько лет должно быть связующим звеном между стратегическим планированием и оперативным годовым планированием. Поэтому первый шаг должен состоять в идентификации результата стратегического планирования. При этом речь идет не о содержании, а о форме представления информации в стратегическом планировании: содержит ли стратегическое планирование «твердые факты», к примеру, задания по обороту на ближайший пятилетний период, или ограничивается «мягкими» целями, например, улучшение имиджа фирмы. Естественно, что первый вариант предоставляет для планирования на несколько лет лучшую исходную информацию.

Однако поскольку результат стратегического планирования в целом имеет больше качественную природу, то уже при формировании системы планирования на несколько лет необходимо подумать о представлении стратегических заданий в количественном виде.

Подпланы станут составляющими планирования на несколько лет, но не все показатели должны планироваться на многие последующие годы. Планирование на несколько лет необходимо прежде всего для планирования

* Подготовлено к печати дипломированным экономистом Й. Лайком.

инвестиций, оборота, научно-исследовательской работы и развития новых продуктов, а также для планирования развития персонала. Планирование закупок и запасов принадлежит к тем сферам планирования, для которых достаточно годового горизонта.

Периоды времени, на которые осуществляется планирование, в принципе не должны быть одинаковыми для всех подпланов, хотя на предприятиях планирование на несколько лет чаще всего практикуется как планирование на трехлетний период. Подходящие горизонты планирования для каждого подплана необходимо устанавливать с учетом специфики предприятия. Например, на фармацевтическом предприятии с продолжительными периодами реализации научно-исследовательских проектов целесообразным для сферы научно-исследовательских разработок может быть пятилетний план.



Рис. 6.1. Последовательность шагов

На следующем этапе определяется конкретное содержание процесса планирования на несколько лет. Особое внимание при этом необходимо обращать на обмен потоками данных между подпланами планирования на несколько лет и на конкретные отдельные шаги для разработки каждого подплана. Необходимо установить сроки, ответственных за составление и принятие решений, а также процедуру передачи информации дальше. Кроме этого, должен быть определен порядок согласований и адаптации, т. е. временные рамки пересмотра и дальнейшего совершенствования подпланов.

Определению требований к системе учета и определению информационных потоков между планированием на несколько лет и годовым планированием контроллинг должен уделять постоянное внимание как при построении системы планирования на несколько лет, так и при ее последующей эксплуатации. План мероприятий оканчивается документированием системы планирования на долгосрочный период, которая как правило, интегрируется в календарь планирования на текущий год. В результате наряду с годовым планированием появляется новый компонент — планирование на несколько лет, которое охватывает среднесрочный горизонт планирования.

О широкой (всеобъемлющей) системе планирования можно говорить только тогда, когда упомянутые в плане действий стратегические задания для планирования на несколько лет возникают в структурированной последовательности этапов — процессе стратегического планирования.

6.2. Что для этого необходимо

6.2.1. Взаимосвязь между стратегическим планированием, планированием на несколько лет и годовым планированием

Оперативный успех деятельности предприятия является результатом использования потенциалов успеха. Если предприятие намерено не только реагировать, но и осознанно влиять на развитие, все его подразделения должны быть нацелены на достижение успеха. Для этого в рамках стратегического планирования предприятие разрабатывает представления о своих высших целях на последующие годы. Кроме этого, при стратегическом планировании принимаются решения о том, какими путями должны быть достигнуты эти цели.

Частью стратегического планирования является составление портрета-презентации предприятия. Он определяет понимание предприятием своей миссии и указывает для всех сотрудников принципиальную, направляющую линию их поведения. Если, например, портрет-презентация предприятия содержит положение о том, что предприятие выпускает высококачественные

фирменные изделия, то в оперативном планировании практически невозможно предположить мероприятия по сбыту товаров широкого потребления. Стратегические цели определяют, к чему должно стремиться предприятие в оперативной деятельности. Если, например, ставится цель через пять лет завоевать 10% рынка в США, то результатом этого может быть стратегия по созданию и развитию в США дочернего предприятия. Стратегии — это пути, по которым необходимо двигаться для достижения цели. Они указывают путь развития и конкретные шаги/этапы в планировании на несколько лет и на год.

Стратегическое планирование предполагает определение исходных предпосылок для планирования. Они имеют действительно существенное значение, поскольку на них базируется вся совокупность процессов планирования и тем самым деятельность предприятия. Поэтому предпосылки должны постоянно проверяться в рамках стратегического контроля.

С одной стороны, важной задачей стратегического планирования является установление рамок, в которых предприятие намерено в будущем развивать свою деятельность. С другой — перед стратегическим планированием стоит задача идентификации и развития новых направлений успеха, а также сохранение существующих направлений. Оно влияет на будущий успех (прибыль) и ликвидность в тот момент, когда предприятие располагает многочисленными возможностями для принятия мер и действий (рис. 6.2). Таким образом, оно указывает на ключевые пункты предполагаемого развития предприятия, которые формируются, конкретизируются и развиваются на последующих этапах планирования.

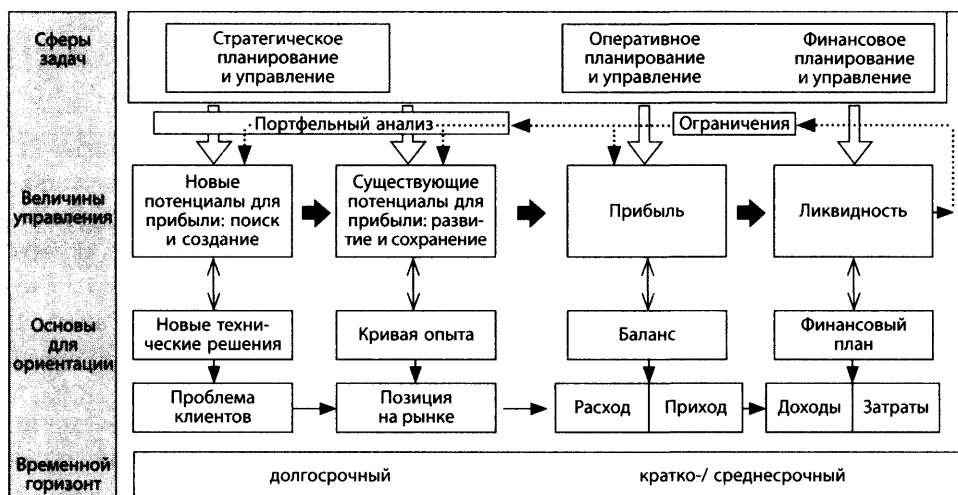


Рис. 6.2. Стратегическое планирование на предприятии
(по образцу: Gölweiler, 1990, S. 34)

Стратегическое планирование, которое в первую очередь оперирует качественными величинами, в рамках планирования на несколько лет преломляется в шаги реализации. Планирование на несколько лет переводит стратегические целеустановки в оперативные ключевые величины, достижение которых постепенно ведет к выполнению стратегических заданий. В планировании на несколько лет ясно прослеживается развитие в направлении стратегических целей, и оно служит средством контроля стратегического планирования.

Планирование на несколько лет, как правило, строится по принципу скользящего планирования. Это значит, что каждый год план пересматривается и перерабатывается, а его горизонт расширяется на один год вперед. Эта циклическая система планирования ведет к ежегодной актуализации плановых величин и в каждом конкретном случае обеспечивает соответствие плана новейшему уровню информированности. В рамках планирования на несколько лет стратегические цели, таким образом, в форме ключевых величин превращаются в конкретные программы и задачи.

Год номер один в планировании на несколько лет является исходным для осуществления на его основе на следующем этапе планирования детального годового планирования. Планирование на несколько лет выполняет тем самым посредническую функцию между стратегическим и годовым планированием. Его задача состоит в трансформации стратегических заданий и среднесрочных ключевых величин в конкретные мероприятия на следующий хозяйственный год. Благодаря тому, что годовой план вытекает из стратегических и долгосрочных соображений, достигается направленность оперативной деятельности каждого хозяйственного года на выполнение стратегических целеустановок.

Для каждого носителя ответственности при годовом планировании указываются однозначные цели его работы в следующем хозяйственном году. Годовой план представляет собой плановый расчет, это значит, что плановые задачи более высоких уровней реализуются здесь в конкретных цифрах. Детально определяются ожидаемые результаты деятельности в следующем хозяйственном году.

Между различными уровнями планирования существует тесная обратная связь. Из стратегического плана следует, может ли руководство предприятия утвердить годовой план. Кроме того, на основании годового плана можно сделать выводы о том, насколько реализуемы стратегии. Важной составляющей годового плана является финансовый план. И если в нем конкретные цифры свидетельствуют об узких местах, то довольно быстро можно прийти к заключению, что стратегические намерения не могут быть реализованы или по меньшей мере не могут быть реализованы в те сроки, которые предполагались в рамках стратегического планирования. Из годового планирования может вытекать необходимость пересмотра стратегического плана. Тогда возможен отказ от определенных целей или для их достижения могут быть определены новые пути и стратегии.

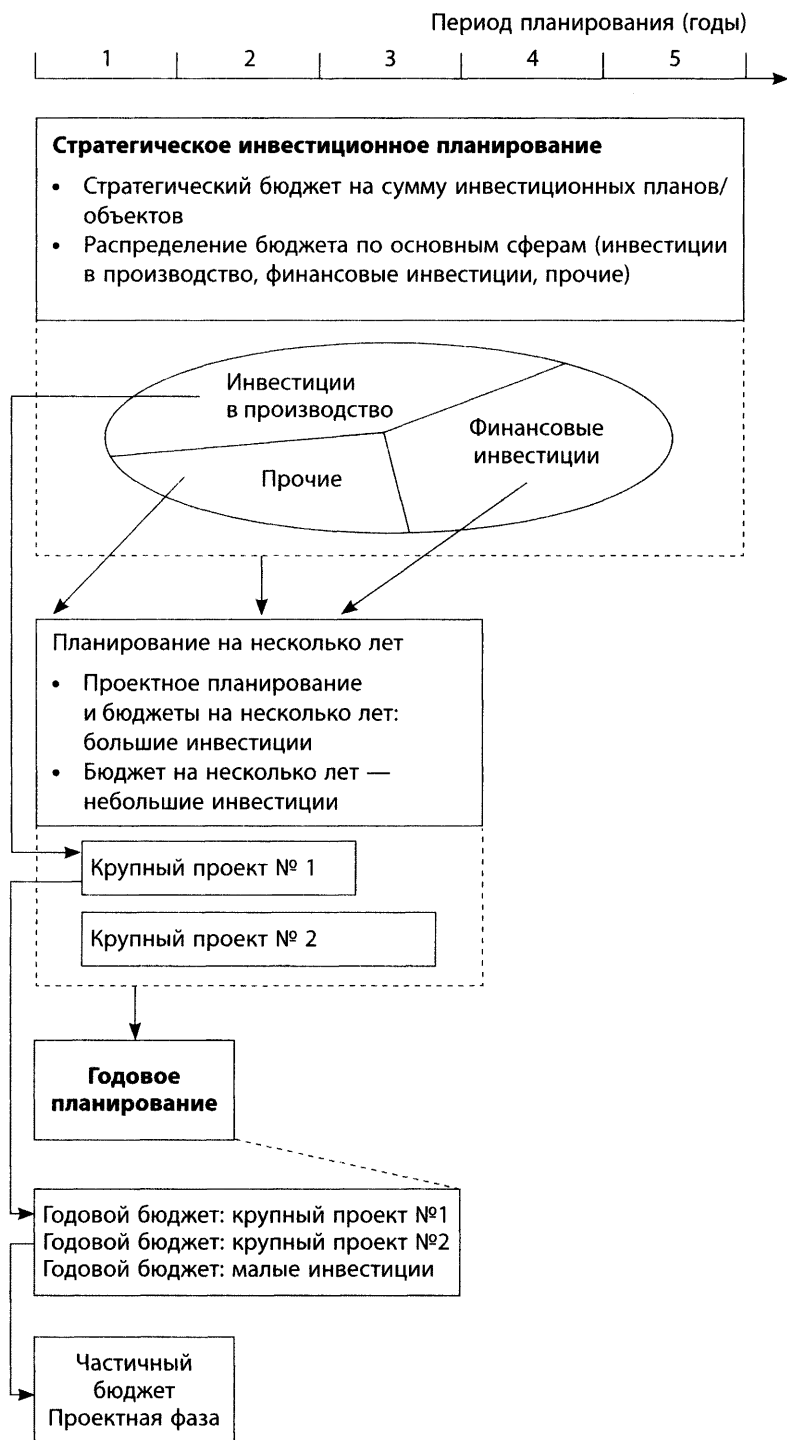


Рис. 6.3. Пример взаимосвязи стратегического инвестиционного планирования и оперативного годового планирования

Таким образом, содержательно обоснованный годовой план может быть составлен только на фоне стратегического плана. В противном случае нет никакой ясности о направлении, в котором предприятие должно двигаться.

6.2.2. Планирование на несколько лет на примере инвестиционного планирования

Инвестиционное планирование на несколько лет образует связующее звено между стратегическим инвестиционным планом и годовым планом инвестиций (рис. 6.3). Рамки использования имеющихся в наличии средств устанавливает стратегическое инвестиционное планирование. Как часть стратегического планирования оно определяет, в каких сферах должны использоваться ресурсы предприятия. Постоянной целью при этом является достижение максимальных конкурентных преимуществ. Наряду с инвестиционными рамками в стратегическом инвестиционном плане указываются и важные инвестиционные проекты.

В планировании на несколько лет осуществляется конкретизация стратегической инвестиционной программы в форме отдельных инвестиционных целей. Планируются отдельные этапы реализации и необходимые для этого средства. При этом особенно важно спланировать по хозяйственным годам шаги реализации и даты платежей. Крупные инвестиционные цели, как правило, классифицируются как проекты и являются таким образом предметом проектного планирования, которое охватывает период от открытия проекта до его окончания.

Образно говоря, годовое планирование рассматривает как бы «сквозь окно» инвестиционные (под)проекты, которые должны быть реализованы в плановый период. Необходимые для этого инвестиционные средства отражаются в годовом бюджете.

Для некоторых инвестиционных проектов дополнительно к годовому бюджету могут составляться бюджеты отдельных проектных фаз.

7 РАЗРАБОТКА И РЕАЛИЗАЦИЯ СТРАТЕГИИ

7.1. Алгоритм работы

7.1.1. Исходная ситуация

Преыдушие мероприятия, направленные на разработку эффективной системы контроллинга, имели целью повышение эффективности операционной деятельности компании. Поскольку сегодня рамочные условия стратегического управления компанией характеризуются повышенной динамичностью и сложностью окружения, а также постоянно увеличивающейся дифференциацией внутренних структур компании, то разработка и реализация стратегии становятся все более важными.

7.1.2. Алгоритм работы

Прежде всего следует четко разделить стратегию от производственной эффективности, под которой понимается способность компании выполнять аналогичные процессы лучше, чем это делают конкуренты. Одной производственной эффективности для выживания компании в острой конкурентной борьбе с точки зрения долгосрочной перспективы недостаточно, поскольку успешные методы в современных условиях легко воспроизвести и они могут считаться конкурентными преимуществами лишь в краткосрочной перспективе. Реализуя свою стратегию, компания, напротив, стремится достичь долгосрочных конкурентных преимуществ и тем самым превзойти конкурентов.

Исходными пунктами для разработки стратегии являются анализ трендов на рынке и в окружении, а также субъективные представления руководящих лиц о будущей роли компании. Это находит свое выражение в миссии, целевой картине и видении компании и определяет дальнейший процесс разработки стратегии.

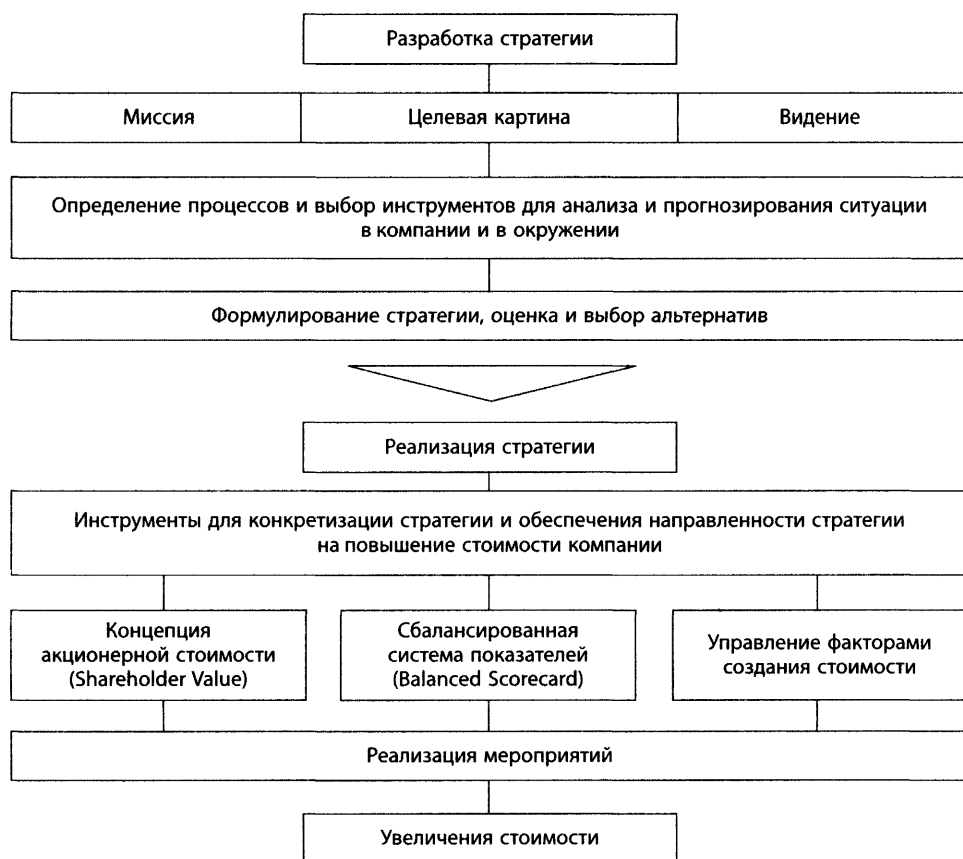


Рис. 7.1. Алгоритм действий

Миссия объясняет, какую роль компания хотела бы играть и какие задачи в связи с этим она собирается выполнять. В миссии содержится указание на основную цель существования компании — кто мы? почему мы существуем? кому мы приносим пользу? — из которой выводятся цели последующих уровней. Кроме того, миссия информирует об основополагающих ценностях компании и может быть дополнена базовыми принципами поведения.

Целевая картина возникает в результате письменной фиксации миссии и содержит информацию о направлениях деятельности и конкретных целях компании. Целевая картина создается для формирования общего, коллективно разделяемого представления об основополагающих целях и направлениях развития компании.

Видение можно охарактеризовать как представление компании о своем будущем развитии. Видение определяет фундаментальный характер организации и в отличие от миссии ограничено определенным периодом времени. Видение является следствием субъективных представлений руководства о будущей роли компании, ее ключевых характеристиках.

Поскольку одной из важнейших задач контроллера является предоставление значимой для принятия решений информации, то потребность в информации подлежит тщательному анализу. Размер потребности в информации зависит прежде всего от динамики и сложности окружения, в котором работает компания. В сравнении с оперативной деятельностью стратегическая информация имеет, скорее, качественную природу и носит характер «ранних сигналов».

После этого следует определить процессы, имеющие ключевое значение для разработки стратегии, и выбрать из большого числа инструментов стратегического анализа и прогнозирования именно те, которые можно использовать для анализа и прогнозирования ситуации в компании и в окружении.

В ходе стратегического анализа ситуации в окружении и в компании появляется информация, необходимая для формулирования вариантов возможных стратегий, их оценки и выбора одной или нескольких из них. Стратегия при этом понимается как описание целей и путей их достижения. При помощи стратегии определяются и совершенствуются ключевые факторы успеха — специфические для компании области деятельности, позволяющие ей успешно противостоять конкурентам и добиваться успехов. Тем самым стратегия создает рамочные условия для реализации оперативных мероприятий, направленных на достижение поставленных целей.

Определение стратегии еще не означает изменений в поведении компании, поэтому следующий шаг — реализация стратегии — крайне важен. Процесс реализации стратегии основан на использовании определенных инструментов. К важнейшим инструментам относятся: концепция акционерной стоимости (Shareholder Value), сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard) и управление факторами создания стоимости. Целью является внедрение стратегии в деятельность компании (путем реализации мероприятий, направленных на увеличение стоимости) и тем самым ориентация деятельности сотрудников компании на достижение стратегических целей.

7.2. Что для этого необходимо

7.2.1. Стратегический и оперативный контроллинг

В предыдущих разделах мы рассматривали в основном задачи и инструменты контроллинга, которые связаны с оперативным и тактическим планированием и контролем. Однако значение контроллинга для улучшения процесса управления компанией этим не ограничивается. В смысле стратегического менеджмента следует от оперативного контроллинга перейти к контроллингу стратегическому. На рис. 7.2 приведены признаки стратегического и оперативного контроллинга. В рамках стратегического конт-

роллинга контроллер оказывает менеджменту содействие в процессах стратегического управления. Основные задачи при этом — координация стратегического планирования и контроля, а также предоставление информации, значимой для принятия стратегических решений. Тем самым стратегический контроллинг выполняет функцию реализации стратегии — от стратегического планирования до стратегического управления.

Содействие оперативному планированию — это задача оперативного контроллинга. Основное внимание при этом уделяется краткосрочным трендам, информация о которых выражена в виде доходов и затрат. Фокус внимания оперативного контроллинга сосредоточен во внутренней среде компании (не во внешнем окружении) и сконцентрирован на оперативной деятельности.

Тип контроллинга Признаки	Стратегический	Оперативный
	Стратегический	Оперативный
Ориентация	Внешняя среда и предприятие: адаптация	Предприятие: эффективность внутренних процессов
Уровень планирования	Стратегическое планирование	Тактическое и оперативное планирование, бюджетирование
Измерения	Шансы / Риски, Сильные / Слабые стороны	Затраты / Доходы Издержки / Объемы производства
Целевые величины	Обеспечение выживания Ключевые факторы успеха	Экономичность, прибыль, рентабельность

Рис. 7.2. Стратегический и оперативный контроллинг (Horváth, Controlling, 2001, S. 256)

7.2.2. Реализация стратегии с помощью инструментов управления, ориентированного на стоимость

В рамках системы стратегического контроллинга рассматривается вопрос о том, каких экономических успехов должна достичь компания с точки зрения долгосрочной перспективы, если желает обеспечить свою выживаемость. Зачастую в этом смысле речь идет о максимизации прибыли. Но только наличие прибыли не гарантирует компании выживаемости в долгосрочной перспективе. В частности, средний бизнес должен осуществлять значительные инвестиционные вложения, которые могут быть намного больше, чем значение годовой прибыли. Средний бизнес уже осознал недостатки под-

хода, ориентированного на увеличение прибыли, и все больше использует подход, ориентированный на увеличение стоимости.

Ориентация на максимизацию стоимости означает, что компания из средств, полученных от основной деятельности, должна быть в состоянии выполнить требования лиц, предоставивших ей капитал (собственный и заемный), уже после того, как были осуществлены инвестиции (например, на исследования и разработки, в производство или на организационную структуру). Только при выполнении этого условия лица, предоставляющие капитал, могут инвестировать свои средства в компанию, ориентируясь на долгосрочную перспективу. При таком подходе наивысшей целью компании становится не максимизация прибыли, а максимизация стоимости (в долгосрочной перспективе). Наряду с показателем прибыли (за некий период) существенное значение имеет показатель прироста стоимости компании (также за некий период).

Возрастающая актуальность использования стоимость-ориентированного управления в среднем бизнесе вытекает из изменений во внешнем окружении. Средний бизнес все чаще сталкивается с необходимостью создания и наращивания конкурентных преимуществ, позволяющих выживать в условиях динамичной и сложной окружающей среды. Стремление к достижению долгосрочного конкурентного преимущества зачастую означает необходимость осуществления значительных инвестиций в разработку новых продуктов и услуг, а также в создание необходимых для этого производственных мощностей. Однако зачастую собственных финансовых возможностей компании не хватает для осуществления необходимых инвестиционных проектов. Поэтому компании привлекают значительные объемы заемного капитала. Это означает, что компании должны найти лиц, которые готовы предоставить свой капитал на кратко- и среднесрочный период на приемлемых для компании условиях (речь идет как о собственном, так и о заемном капитале).

Однако возможности привлечь на приемлемых условиях заемный капитал в последнее время существенно уменьшились. Основная причина — обострение конкуренции, процессы глобализации, либерализации финансовых рынков и рынков капитала, а также значительный рост потребности в капитале вообще. Следствием действия этих факторов стало обострение борьбы за важнейший ресурс — капитал. Средний бизнес в особенности должен прилагать усилия к поиску будущих источников финансирования, привлекаемых на выгодных условиях. При этом компании должны следовать требованиям лиц, предоставляющих свой капитал, ожидания которых находят отражение в стоимости компании. Величина стоимости компании служит для лиц, предоставляющих свой капитал, тем масштабом, по которому измеряется результативность работы компании и оценивается ее привлекательность. Стоимость компании информирует о том, насколько привлекателен с точки зрения вложения средств рассматриваемый бизнес по сравнению с другими.

При предоставлении кредитов банки ориентируются на рейтинг компаний, рассчитываемый в соответствии с требованиями стандарта Basel-II, значение которого с 2006 г. возрастет. Кроме того, ориентация компаний на максимизацию своей стоимости основана на частых в настоящее время слияниях (покупки, продажи) различных бизнесов. Устойчиво высокая стоимость гарантирует компании получение относительно надежных и приемлемых по стоимости капиталов, защищает от нежелательного приобретения со стороны конкурентов и позитивно влияет на состояние различных заинтересованных групп (например, сотрудников).

Однако желание менеджеров управлять компанией, ориентируясь на максимизацию ее стоимости, еще не гарантирует роста стоимости компании. Стратегия компании, инструменты управления и показатели должны быть разработаны и использоваться с ориентацией на основную цель компании — увеличение ее стоимости. Для системы контроллинга этот тезис означает необходимость перехода от контроллинга, ориентированного на увеличение прибыли, к контроллингу, ориентированному на увеличение стоимости. На рис. 7.3 представлена схема системы контроллинга, ориентированного на увеличение стоимости. Ключевое место в этой схеме занимают стоимость-ориентированное планирование, максимизация прироста стоимости и учредители.

С точки зрения ориентации на увеличение стоимости компании система контроллинга наряду со стоимость-ориентированными стратегическими инструментами должна предоставлять менеджменту также показатели, позволяющие не только оценивать прирост стоимости компании, но и осуществлять стоимость-ориентированное управление на всех уровнях иерархии. Традиционные системы в связи с этим подвергаются критике по следующим причинам:

- незначительная корреляция с изменением стоимости по данным рынка акций;
- затруднительная оценка действительной экономической эффективности компании из-за аспектов учетной политики, влияющих на расчет прибыли;
- непринятие во внимание различных рисков, возникающих в отдельных подразделениях компании;
- непринятие во внимание стоимости денег во времени и инфляции;
- искажение значения прибыли из-за различной возрастной структуры долгосрочных активов;
- искаженное значение рентабельности в случае лизингового финансирования и отражение в учете гудвилла;
- непринятие во внимание потребности в капитале, необходимом для финансирования будущего роста;
- недостаточная направленность в будущее из-за использования показателей, относящихся только к одному периоду.

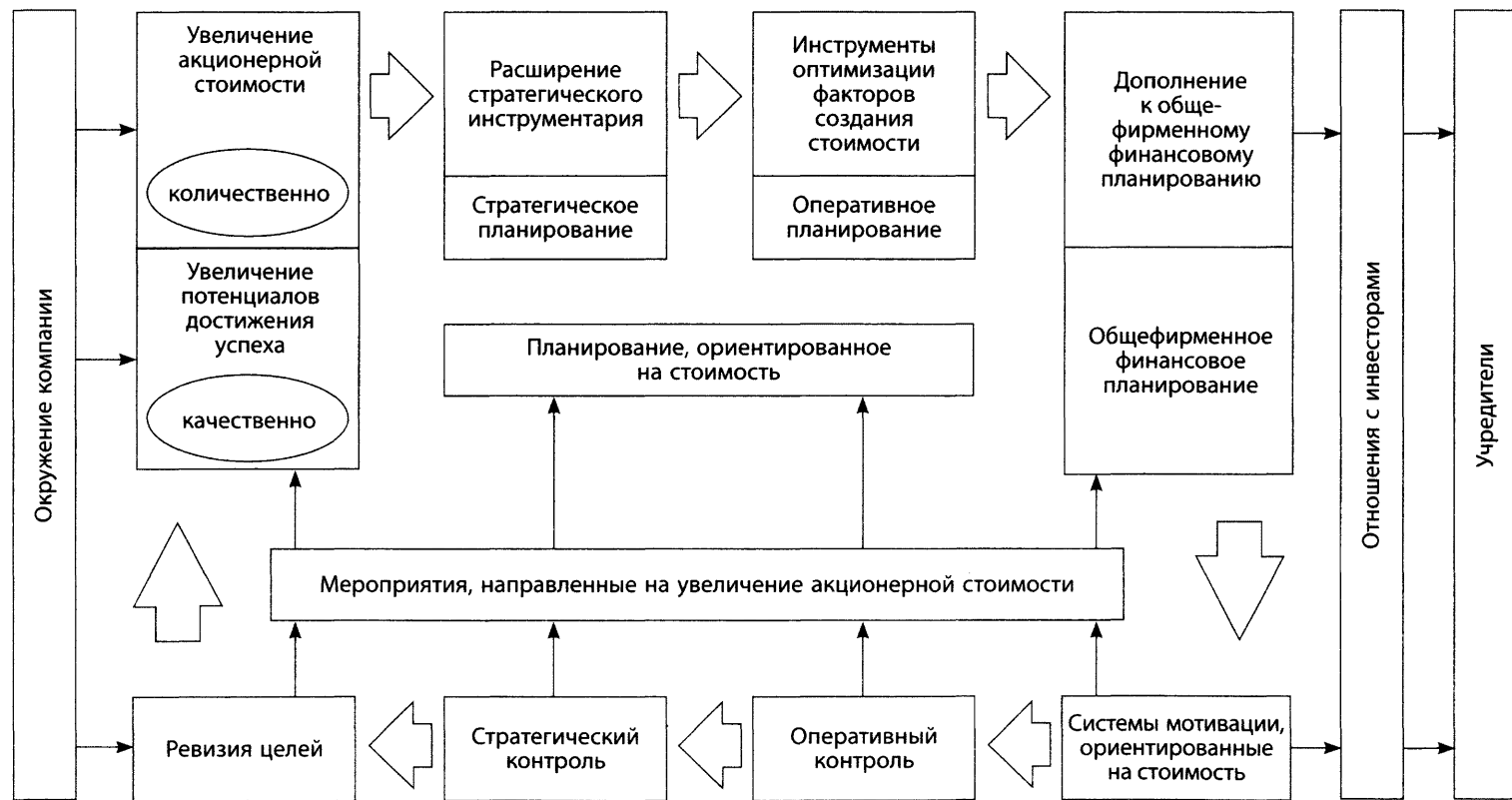


Рис. 7.3. Контроллинг, ориентированный на увеличение стоимости, и контроллинг, ориентированный на увеличение прибыли (Guenther, 1997, S. 72)

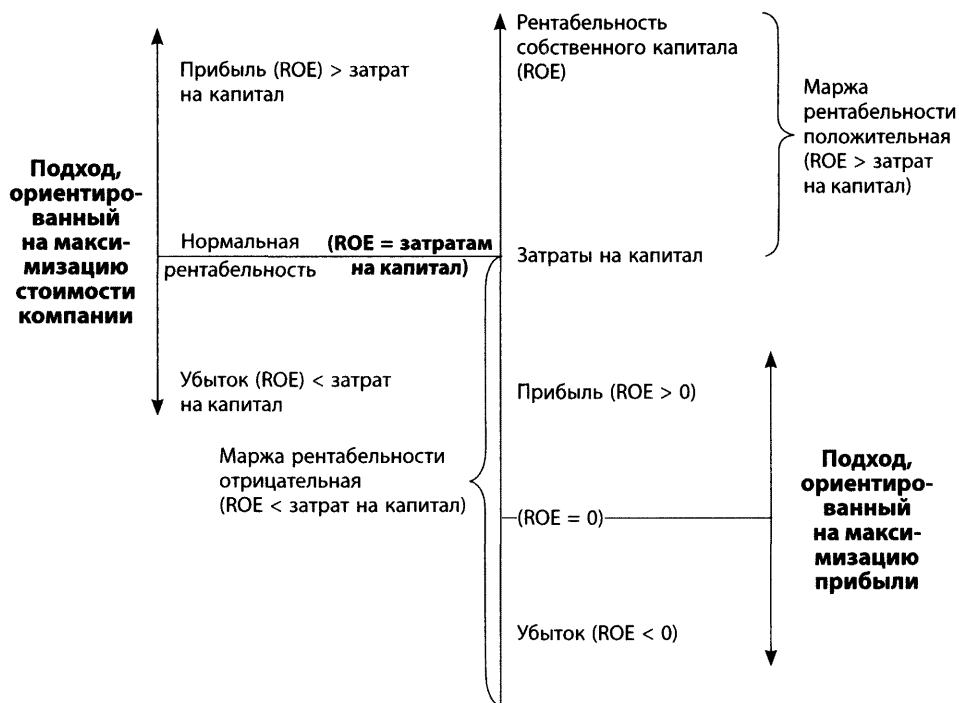


Рис. 7.4. Подход, ориентированный на прибыль, и подход, ориентированный на стоимость (Buehner, Weinberger, 1991, S. 189)

При использовании прибыли в качестве основного управленческого показателя многие компании в недостаточной степени учитывают величину затрат на использование собственного капитала. Этот недостаток проявляется также в показателях, основанных на расчете прибыли: например, рентабельности инвестиций (Return on Investment, ROI) или рентабельности собственного капитала (Return on Equity, ROE).

В рамках подхода, ориентированного на максимизацию прибыли, минимальным требованием является покрытие возникающих в компании затрат. Однако для учредителя этого недостаточно, он стремится к рентабельности вложений, максимальной по сравнению с другими вариантами инвестиций (при сопоставимом риске). На рис. 7.4 показано отличие подхода, ориентированного на прибыль, от подхода, ориентированного на стоимость.

Чтобы выполнить требования сегодняшних и будущих инвесторов, компании должны последовательно ориентироваться на увеличение своей стоимости. Ориентация на создание стоимости является основной целью управления, ориентированного на стоимость.

В свете такой переориентации возникает вопрос об управленческих показателях, которые можно использовать в рамках ориентированного на

стоимость подхода. В теории и на практике выбор возможных показателей достаточно велик. При оценке возможности использования того или иного показателя в рамках ориентированного на стоимость подхода нужно учитывать различные аспекты. Принципиально важно учитывать не только прибыль текущего периода, но и прибыль будущих периодов, поскольку инвесторы при принятии решений ориентируются на ожидаемые результаты работы компании в будущем. Величина используемых активов также является важнейшим аспектом управления капиталом. И наконец, при выборе показателей следует рассчитывать величину затрат на использование капитала (с учетом рыночных рисков). С практической точки зрения, затронутые аспекты принципиально важны при выборе показателей. Кроме того, при использовании того или иного показателя важно учитывать соотношение «затраты / выгоды».

Центральным инструментом системы управления, ориентированной на максимизацию стоимости компании, является концепция акционерной стоимости (Shareholder Value). При помощи этой концепции осуществляется переход от расчета прибыли, ориентированного в прошлое, к расчету прибыли, ориентированному в долгосрочное будущее. Эта концепция направлена на то, чтобы оценить прибыльность отдельных стратегий, сфер деятельности и компании в целом с точки зрения инвестора. Данная концепция используется при выработке возможностей увеличения стоимости компании за счет, например, инвестиций и девестиций, реструктуризации, осуществления программ финансирования, покупки и продажи бизнесов. Формулируемые стратегии в рамках этой концепции подлежат финансовой оценке, а стратегические решения оцениваются с точки зрения роста стоимости компании.

7.2.3. Экономическая добавленная стоимость как система показателей, используемая в рамках концепции «акционерной стоимости»

В немецкоязычной бизнес-среде при использовании концепции акционерной стоимости (Shareholder Value) в последние годы используются такие показатели, как дисконтированный денежный поток (Discounted Cash Flow, DCF), рентабельность инвестиций по денежному потоку (Cash Flow Return on Investment, CFROI), денежная добавленная стоимость (Cash Value Added, CVA) и экономическая добавленная стоимость (Economic Value Added, EVA™). Наиболее часто — особенно в компаниях среднего бизнеса — используется показатель EVA™. Он характеризует финансовую «результативность» компании и используется в системе стоимость-ориентированного управления.

Цель использования этого показателя — отражение с экономической точки зрения величины прибыли, зарабатываемой компанией в рамках основной деятельности при использовании операционных активов. Эта

величина должна соответствовать минимальным ожиданиям инвесторов (лиц, предоставивших собственный и заемный капитал). При этом значение прибыли «очищается» от влияния аспектов учетной политики внешнего (бухгалтерского) учета, а из суммы активов вычитаются величина беспроцентных обязательств и величина забалансовых активов.

Компании, имеющие высокие затраты на исследования и разработки, могут рассматривать их как расходы инвестиционного характера, активируя их в балансе и амортизируя согласно продолжительности жизненного цикла продукта. Эти расчеты находят затем свое отражение в величине рассчитываемой прибыли и операционных активов. В этом смысле расчет величины EVATM адаптируется под специфику каждой конкретной компании. Далее представлен пример расчета EVATM.

7.2.3.1. Расчет показателя EVATM

Показатель EVATM является финансовой величиной, измеряемой в стоимостном выражении и характеризующей прирост стоимости компании в течение какого-то периода (например, года). Схема расчета показателя представлена на рис. 7.5. Основные компоненты формулы: величина прибыли и величина затрат на капитал, разница между которыми и составляет EVATM ($EVA^{TM} = \text{Прибыль} - \text{Затраты на капитал}$). Величина прибыли (чистая операционная прибыль после налогов, Net Operating Profit After Taxes, NOPAT) рассчитывается на базе прибыли по операционной деятельности (без учета доходов и расходов по финансовой деятельности компании). Величина затрат на капитал рассчитывается умножением величины операционных активов на ставку затрат на капитал, выраженную в процентах.

7.2.3.2. Расчет прибыли

Исходным пунктом для расчета чистой прибыли является величина прибыли из отчета о прибылях и убытках. Эта величина основана на данных бухгалтерского учета и рассчитана с учетом доходов и расходов, не относящихся к операционной деятельности компании, что с экономической точки зрения приводит к искажению реальной величины прибыли, возникающей в рамках операционной деятельности. Величина чистой прибыли рассчитывается путем поэтапной корректировки с учетом финансовых и налоговых факторов, а также аспектов учетной политики. Вид и число корректировок зависят от специфики конкретной компании.

Например, если амортизация начисляется при использовании регрессивного метода, то при расчете требуемой величины прибыли нужно рассчитать значение амортизации с учетом применения линейного подхода. Кроме того, дополнительно может проводиться расчет налоговых преимуществ, необходимый для определения затрат на проценты.



Рис. 7.5. «Дерево» расчета показателя EVA™

Пример расчета величины прибыли с учетом корректировок:

Прибыль

- + расходы инвестиционного характера
- + расходы на проценты по пенсионным отчислениям
- = откорректированная прибыль до налогов
- затраты на налоги
- = откорректированная прибыль после налогов
- налоговые преимущества для расчета затрат на проценты
- = чистая операционная прибыль после налогов (NOPAT)

7.2.3.3. Расчет операционных активов

Актив баланса является базой для расчета величины операционных активов. Дополнительно проводится идентификация активируемых, но не используемых в операционной деятельности позиций имущества, а также позиций имущества, не активируемых, но используемых в рамках операционной деятельности. Первые позиции, к числу которых относится, например, незавершенное строительство, а также беспроцентные краткосрочные обязательства, не включаются в расчет активов, необходимых для операционной деятельности. Вторые позиции, например, арендуемые объекты или объекты, используемые по лизингу, а также затраты инвестиционного характера, включаются в расчет операционных активов.

Пример расчета величины операционных активов с учетом необходимых корректировок:

Операционные активы

- активируемые, но используемые в операционной деятельности позиции имущества
- беспроцентные краткосрочные обязательства
- + не включенные в актив объекты, используемые по договорам аренды и лизинга
- + расходы инвестиционного характера
- = откорректированные операционные активы

7.2.3.4. Расчет ставки затрат на капитал

Расчет ставки затрат на капитал в системе стоимость-ориентированного управления играет важную роль. Эта величина характеризует минимальные ожидания инвесторов, включается в расчет показателя EVATM, а также используется в качестве фактора дисконтирования будущих значений величины EVATM, применяемых при стратегической оценке и анализе компании в целом и отдельных бизнес-единиц. Ставка затрат на капитал складывается из величины затрат на собственный и заемный капитал, взвешенных по доли соответственно собственного и заемного капиталов в структуре совокупного капитала компании.

$$\begin{aligned} \text{Ставка затрат на капитал} &= \text{Доля собственного капитала} \times \\ &\times \text{Ставка затрат на собственный капитал} + \text{Доля заемного капитала} \times \\ &\times \text{Ставка затрат на заемный капитал} \end{aligned}$$

Расчет затрат на заемный капитал основан на использовании актуальной информации о стоимости капитала на рынке.

Расчет затрат на собственный капитал основывается на использовании различных моделей — например, модели стоимости капитальных активов (Capital Assets Pricing Model, CAPM) или теории арбитражного ценообразования. В рамках обеих концепций величина рентабельности, требуемой инвестором, привязывается к величине систематического риска. В рамках модели стоимости капитальных активов (Capital Assets Pricing Model, CAPM) ожидаемая инвестором рентабельность собственного капитала соответствует сумме рентабельности по безрисковым вложениям (например, рентабельность долгосрочных ценных бумаг с фиксированной процентной ставкой для эмитентов первоклассной кредитоспособности) и так называемой рыночной премии за риск, величина которой оценивает систематический риск той или иной компании. Величину риска характеризует так называемый «бета-фактор» (β). «Бета-фактор», в свою очередь, описывает стоимость того или иного вложения по сравнению со средним значением рыночного портфеля и может быть интерпретирован как риск вложений в ту или иную ценную бумагу по сравнению со средним значением рыночного портфеля. Если показатель EVATM используется для управления отдельными бизнес-единицами, то риск их работы оценивается путем использования различных ставок затрат на капитал. Ставка затрат на капитал представляет собой размер ожидаемой величины рентабельности капитала в долгосрочной перспективе.

Таким образом, требуемая норма рентабельности собственного капитала при использовании концепции стоимости капитальных активов (Capital Assets Pricing Model, CAPM) рассчитывается следующим образом:

$$r_A = i + [\mu(r_M) - i] \times \beta_A,$$

где

r_A = ожидаемая рентабельность инвестиционного объекта A,

i = безрисковая ставка процента,

$\mu(r_M)$ = ожидаемая рентабельность рыночного портфеля,

β_A = β -фактор инвестиционного объекта A.

Представленная схема расчетов позволяет рассчитать прирост стоимости компании за определенный период времени. Схема на рис. 7.6 показывает, как можно оценить прирост или уменьшение стоимости компании в том или ином периоде времени. Если значение показателя EVATM положительное, то это означает, что компания в рамках своей операционной деятельности смогла заработать сумму, большую величины затрат на собственный

Чистая операционная прибыль после налогов (NOPAT)	Прирост стоимости	Увеличение стоимости инвестированных активов
	Затраты на капитал	Компания зарабатывает такую чистую операционную прибыль после налогов (NOPAT), которой помимо всех остальных расходов хватает на покрытие требуемых инвесторами затрат на собственный и заемный капитал
Чистая операционная прибыль после налогов (NOPAT)	Затраты на капитал	Сохранение стоимости инвестированного имущества Минимальное требование по величине затрат на капитал удовлетворено, величины прибыли хватает на покрытие затрат на капитал
Прирост стоимости		Снижение стоимости инвестированного имущества
Чистая операционная прибыль после налогов (NOPAT)	Затраты на капитал	Величины прибыли не хватает на покрытие затрат на капитал

Рис. 7.6. Взаимосвязь затрат на капитал, чистой операционной прибыли после налогов и прироста стоимости

и заемный капитал. Следовательно, в этом периоде можно констатировать рост стоимости компании. Отрицательное значение показателя EVA^{TM} , напротив, свидетельствует об уменьшении стоимости компании, поскольку заработанной прибыли не хватило на покрытие затрат на совокупный капитал, а альтернативное вложение могло принести большую рентабельность при одинаковом риске.

7.2.4. Инструменты стратегического контроллинга

Система контроллинга содействует стратегическому планированию, в том числе предоставляя необходимые для планирования инструменты. Такие инструменты помогают провести в компании ситуационный анализ и далее разработать стратегию. В арсенале стратегического контроллинга есть большое число инструментов. Некоторые из них мы рассмотрим более подробно.

Одним из важнейших инструментов является так называемый *SWOT-анализ*, при использовании которого проводится анализ существующих сильных (Strengths) и слабых (Weaknesses) сторон компании, а также будущих возможностей (Opportunities) и угроз (Threats). Анализ сильных и слабых сторон предназначен для оценки актуального состояния компании. Зачастую при проведении такого анализа используются анкеты с критериями, по которым состояние компании оценивается с нескольких сторон. Отнесение того или иного критерия к сильным или слабым сторонам компании основано на оценке позиции компании по отношению к основному конкуренту компании. Анализ возможностей (шансов) и угроз (опасностей) направлен в будущее: «Какие шансы и опасности будут значимыми для компании в будущем, исходя из тенденций развития среды, если компания не изменит существующую и уже запланированную стратегию». Таким образом, при проведении такого анализа продумываются альтернативные сценарии.

Информационная ценность результатов SWOT-анализа зависит прежде всего от способности аналитиков давать оцениваемым критериям правильные оценки и креативности команды, занимающейся планированием. И в теории, и на практике утверждение о том, что контроллер должен участвовать в процессе планирования, бесспорно. Его задача, с одной стороны, состоит в повышении эффективности процесса планирования (за счет качественной подготовки совещаний по планированию, предоставления детальной фактической информации, разработки предложений). Однако, с другой стороны, контроллер не должен препятствовать ходу креативных процессов.

Другим классическим инструментом стратегического планирования является *анализ разрыва* (англ. Gap). Он основан на идее, что между целями, поставленными в ходе планирования, и прогнозируемыми величинами фактического достижения целей разрыв будет увеличиваться. При прогнозировании фактической степени достижения поставленных целей основываются на том, что разработанные мероприятия должны быть реализованы, а причиной возникновения «разрыва» стало изменение в сильных и слабых сторонах компании, а также в возможностях и угрозах. Разрыв, соответственно, нужно устранить за счет реализации новых мероприятий. Схема необходимых действий представлена на рис. 7.7.

Весьма популярен на практике *метод портфельного анализа*. С его помощью проводится стратегическая оценка отдельных — наиболее значимых — бизнес-единиц, цель которой состоит в определении приоритетов при распределении ресурсов между отдельными бизнес-единицами. Как правило, ресурсы направляются в те бизнес-единицы, в которых компания может извлечь выгоду из своих относительных конкурентных преимуществ. Для проведения портфельного анализа сначала следует определить стратегически значимые бизнес-единицы компании, называемые также стратегическими бизнес-полями. Такие бизнес-единицы определяются, например, на основе существующих центров прибыли компании. Далее выделенные

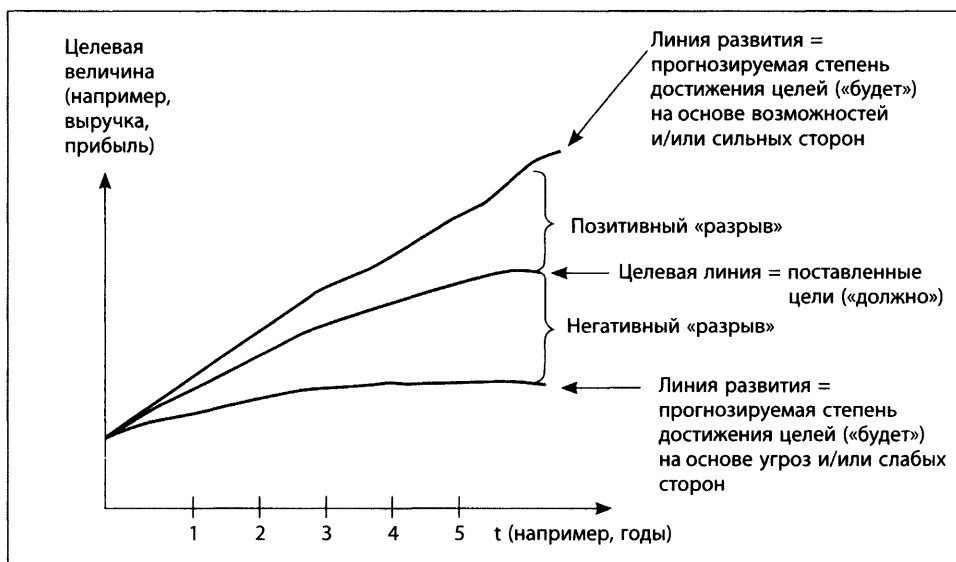


Рис. 7.7. Концепция анализа «разрыва»

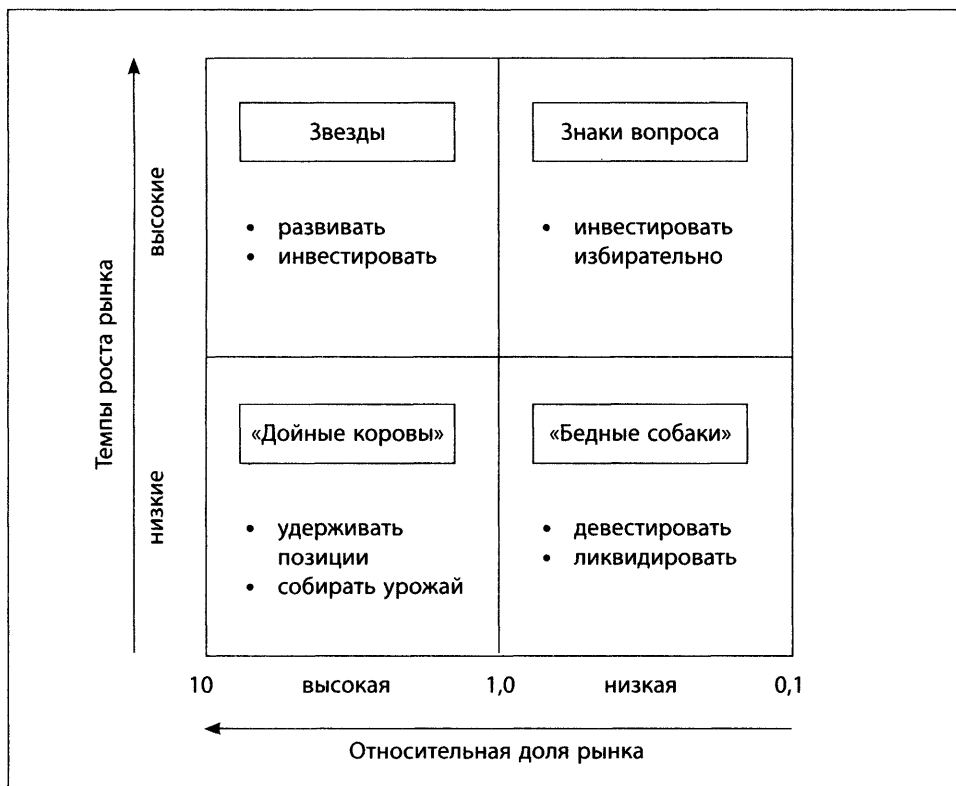


Рис. 7.8. Матрица «темпы роста рынка» — «доля рынка»

бизнес-единицы распределяются по квадрантам матрицы, по осям которой располагаются, как правило, относительная доля рынка и темпы роста рынка (рис. 7.8).

Для каждой бизнес-единицы — в зависимости от ее месторасположения на матрице — предлагаются так называемые нормативные стратегии, представляющие собой типовые рекомендации по образу действий. Эти стратегии призваны перевести компанию из настоящего состояния в целевое.

Наименее привлекательной считается позиция в правом нижнем квадранте. Продукты, находящиеся в этой части матрицы, характеризуются невысокой долей рынка при одновременно низких темпах его роста. Переместить такие продукты на более привлекательные позиции удастся, как правило, только за счет значительных финансовых вложений. Поэтому компании от таких продуктов отказываются.

Бизнес-единицы, характеризующиеся низкими темпами роста рынка, но высокой относительной долей рынка — так называемые «дойные коровы» — гораздо более привлекательные. Компания может использовать свои преимущества высокой относительной доли рынка. Большие инвестиции в такие бизнес-единицы не являются необходимыми, с экономической точки зрения они даже бессмысленны. Компании просто «доят» продукты, располагающиеся в этом квадранте матрицы. Прибыль, зарабатываемая по этим бизнес-единицам, используется для поддержки продуктов, находящихся в других квадрантах.

Финансовая поддержка оказывается, как правило, «звездам» и «знакам вопроса». «Звездам» оказывается содействие потому, что впоследствии компания собирается сохранить за собой высокую долю рынка, даже при снижении темпов его роста. По продуктам, находящимся в поле «знаки вопроса», компания должна принять решение, будет она направлять в эти продукты значительные инвестиции с целью расширения доли рынка или откажется от этих продуктов из-за низких шансов на успех в этом бизнесе.

Большое преимущество портфельного метода — это простота подхода и легкость коммуникации. К недостаткам можно отнести сведение большого числа факторов влияния всего к двум величинам. При таком подходе может возникнуть ощущение, что выбор стратегии осуществляется по очень простой схеме. Однако концепция портфеля может только содействовать процессу разработки стратегии, но не может организовывать его, следуя какой-то математической формуле.

В последние годы в консалтинговых компаниях было разработано большое число портфельных концепций, которые не ограничиваются рассмотрением комбинаций «продукт/рынок», а учитывают значительное число стратегических решений. Идея расчета показателя EVATM также может быть использована для позиционирования отдельных бизнес-единиц в полях той или иной матрицы. Другими словами, концепция ориентированного на стоимость управления используется для оценки вариантов дальнейшего развития. При этом концепция распространяется на несколько периодов

работы компании, что соответствует точке зрения инвесторов, которые оценивают стоимость компании в долгосрочной перспективе. С точки зрения инвестора дополнительная стоимость компании возникает в том случае, если величина денежного потока компании, дисконтированная по ставке рентабельности капитала, положительна. Эту величину называют рыночной добавленной стоимостью (Market Value Added, MVA).

Следуя логике стоимость-ориентированного управления, компания должна создавать и расширять те бизнес-единицы, которые создают дополнительную стоимость, и последовательно отказываться от тех бизнес-единиц, которые не смогут в будущем создавать дополнительную стоимость. Другими словами, в процессе ориентированного на стоимость управления оказывается целенаправленное воздействие на так называемые факторы создания стоимости, что позволяет увеличивать стоимость отдельных бизнес-единиц.

В рамках стоимость-ориентированного управления изменению подвергаются системы управления затратами. С одной стороны, успех на интернациональных рынках зачастую определяется низкой величиной затрат. С другой стороны, традиционным инструментам расчета затрат присущи многочисленные недостатки. Методы расчета затрат ориентированы в основном на производственную сферу и используются для оценки эффективности ее работы. Этим методам не хватает ориентированности на создание стоимости компании, ценности для клиента, рассмотрение всего жизненного цикла продукта, на процессный подход к управлению, на рыночную ситуацию.

Система стратегического управления затратами исходит из того, что до 90% всей суммы затрат того или иного продукта определяется еще на этапах его разработки. Именно этот факт должен быть основой построения системы управления затратами. Использование традиционных инструментов управления затратами связано в основном с распределением их по учетным объектам, но не с потенциалом снижения затрат.

Компания, выстраивающая систему ориентированного на стоимость управления, может использовать следующие инструменты управления затратами:

- анализ создания ценности для клиента;
- концепция расчета затрат по жизненному циклу продукта;
- концепция расчета целевых затрат (Target Costing);
- инвестиционные расчеты.

7.2.5. Реализация стратегии с помощью сбалансированной системы показателей

Если следовать логике стоимость-ориентированного управления, то основными рычагами увеличения стоимости компании являются увеличение рентабельности и рентабельный рост бизнеса. Овладение этими рычагами

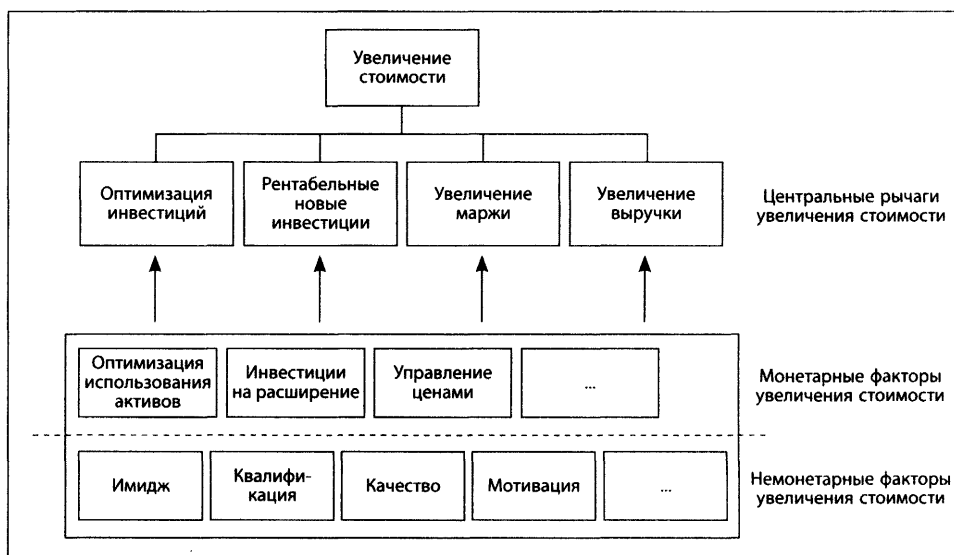


Рис. 7.9. EVATM-ориентированная модель создания стоимости

зависит от идентификации так называемых факторов создания стоимости, которые определяются в рамках модели генерации (рис. 7.9).

В качестве факторов создания стоимости рассматриваются такие факторы, которые оказывают существенное положительное воздействие на увеличение стоимости компании. Они могут быть как монетарными, так и немонетарными. Немонетарные факторы возникают раньше монетарных и при активном управлении последними обеспечивают устойчивость роста стоимости компании. На идентификации, активизации и использовании факторов создания стоимости, т.е. на последовательном использовании ориентированной на стоимость стратегии, основана известнейшая концепция управления* — сбалансированная система показателей — *Balanced Scorecard*, BSC (см.: *Kaplan, Norton*, 1997, S. 41).

Сбалансированная система показателей основана на стратегии и видении компании. В центре внимания этой концепции — ориентация на соответствие стратегии всех целей и действий отдельных подразделений компании, вплоть до отдельных сотрудников. Увязывание целей отдельных подразделений со стратегией компании позволяет оценить вклад каждого сотрудника в достижение целей компании. В свою очередь руководящий персонал, используя сбалансированную систему показателей, получает быструю и комплексную информацию о результатах работы компании. При этом используются традиционные финансовые показатели, которые отражают результаты прошлых событий. Однако финансовые показатели дополняются

* Подробнее об этой концепции см. книгу компании *Horváth & Partners* «Внедрение сбалансированной системы показателей» (Альпина Бизнес Букс, 2005).

немонетарными показателями, характеризующими удовлетворенность клиентов, эффективность выполнения внутренних процессов, инновативность систем и результативность сотрудников. В названии концепции используется термин «сбалансированная» (balanced), указывающий на то, что компания рассматривается с точки зрения абсолютно разных перспектив. Важно, что стратегические цели в сбалансированной системе показателей рассматриваются не изолированно друг от друга, а во взаимосвязи между собой и с видением компании в целом (см.: *Kaplan, Kaufmann*, 1998, S. 39). Различные перспективы этой системы представлены на рис. 7.10.

С целью отражения взаимосвязи между стратегическими целями компании в BSC используется понятие «причинно-следственной цепочки». В ходе ее построения руководство компании оценивает, нет ли противоречий между отдельными стратегическими целями.

Возможности сбалансированной системы показателей позволяют осуществить полную и последовательную реализацию стратегии, потому эту систему можно рассматривать как систему стратегического менеджмента. Помимо этого, данная система рассматривается как инструмент коммуникации — не только внутри того или иного подразделения, но и между подразделениями. Кроме того, BSC способствует достижению сбалансированности стратегических целей компании.

В этой системе реализован комплексный подход к рассмотрению бизнеса. Благодаря такому подходу согласование целей в компании становится более простым, а выявление ответственных за достижение целей — более понятным. Кроме того, устраняется «дивизиональный эгоизм».

При использовании сбалансированной системы показателей стратегия реализуется быстрее, поскольку видение и стратегические цели компании предстают в измеримом виде (для каждой цели разрабатываются показатели, по которым оценивается степень достижения цели). Таким образом, разработанная стратегия описывается не только словесно, но и количественно — в виде системы показателей. При этом стратегические цели оцениваются на предмет их достижимости (реализуемости). В ходе такой ревизии стратегических целей в компании происходит процесс обучения стратегическому управлению.

Сбалансированная система показателей может быть разработана для всех уровней организационной иерархии предприятия. Цели, устанавливаемые для отдельных подразделений, выводятся из стратегических целей верхнего уровня. Тем самым устраняется один из недостатков большинства систем управления — отсутствие систематических процессов, направленных на реализацию выбранной стратегии. Сбалансированная система показателей позволяет компании реализовать свою стратегию, при необходимости корректируя пакет разработанных мероприятий. Другими словами, на данной системе основан менеджмент в компании.

До разработки сбалансированной системы показателей необходимо определить, для какой организационной единицы будет осуществляться проект.

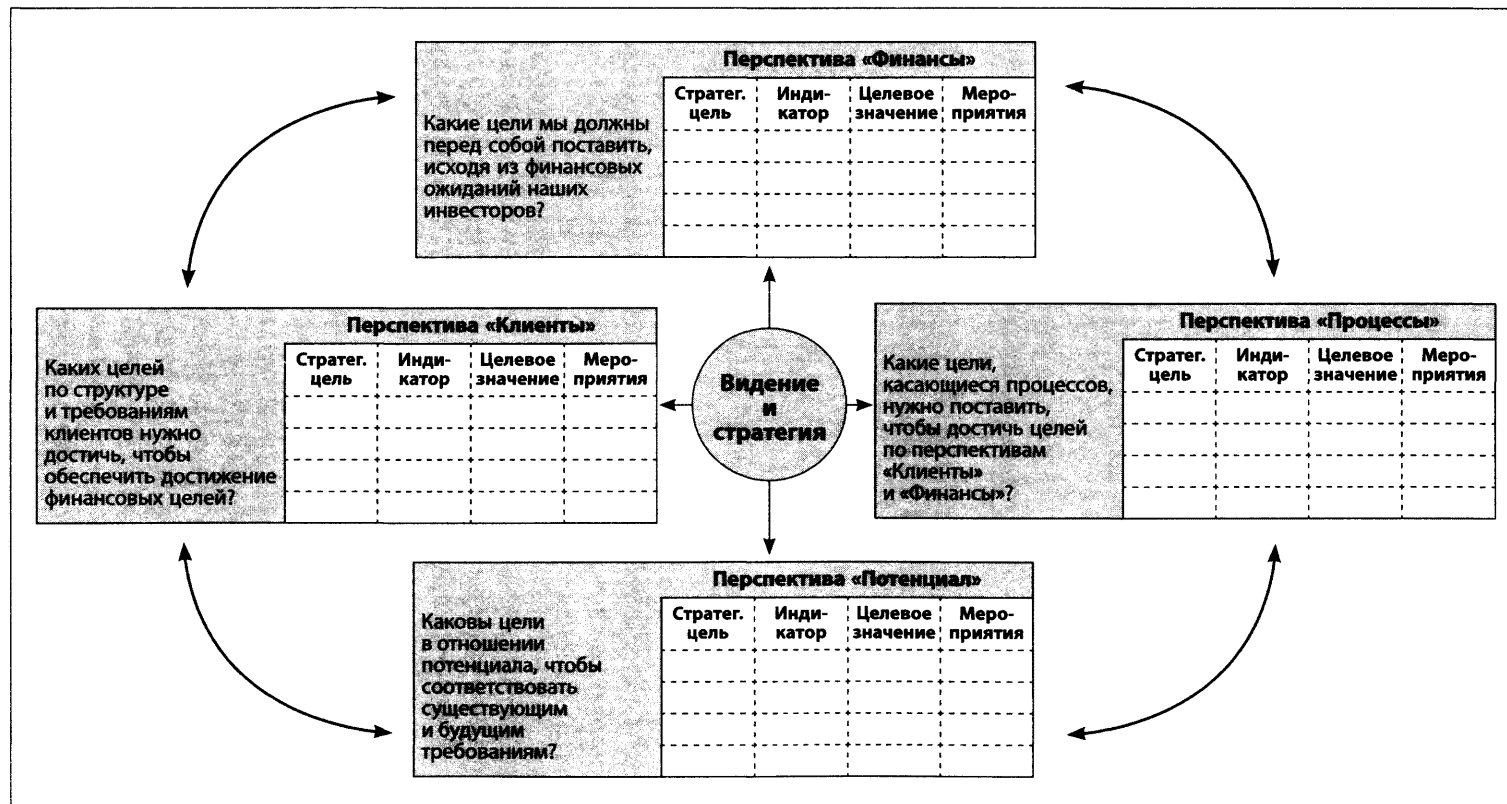


Рис. 7.10. Сбалансированная система показателей (Horváth, 2001, S. 11)

Руководителем проекта, как правило, назначается представитель высшего руководства компании. Его задача состоит в координации деятельности команды проекта, а также в объяснении концепции внутри компании. В процесс разработки BSC следует вовлекать максимально возможное число руководителей компании. Этот процесс для компании столь же важен, как и его результат — разработанная система. На некоторые моменты следует обращать особое внимание при разработке BSC (*Horváth*, 1998, S. 443).

- Использование системы начинается с согласия высшего руководства компании и при наличии утвержденного видения и стратегии.
- После получения согласия можно приступить к разработке варианта архитектуры системы. Цель этой работы — определить перспективы, по которым компания должна сформировать цели, чтобы реализовать свою стратегию.
- В BSC должны включаться только стратегически важные цели. Это означает необходимость использования небольшого числа показателей.
- Цель состоит в уменьшении сложности и в концентрации внимания руководства компании на стратегически важных аспектах.
- Отдельные перспективы увязываются между собой причинно-следственной цепочкой стратегических целей компании (даже если она носит весьма приблизительный характер).
- Не следует ожидать от сбалансированной системы показателей возможности получения детерминированной картины бизнеса.
- При правильном использовании сбалансированная система показателей позволяет реализовать действительно эффективный процесс разработки стратегии (вместо бесконечных плановых совещаний).
- Использование системы позволяет существенно упростить систему и процесс планирования в компании.

Несмотря на участие высшего руководящего персонала, целесообразно привлечение к проекту сторонних опытных консультантов. Их роль состоит в том, чтобы добиться большей открытости и четкости при проведении интервью и совещаний, а также в привнесении опыта других компаний в построении BSC.

Многочисленные успешные примеры из практики внедрения позволяют утверждать, что соединение сбалансированной системы показателей с идеей ориентированного на стоимость управления позволяет сделать успешным процесс разработки и реализации стратегии компании. Сбалансированная система показателей делает стратегию компании понятной для всех, а ориентированная на стоимость концепция управления объясняет, как принятие стратегических решений влияет на стоимость компании. Эта концепция управления служит стратегическим базисом для построения BSC. В свою очередь, эта система позволяет конкретизировать, объяснить и реализовать на практике компании суть концепции стоимость-ориентированного

управления. В ходе построения BSC определяются возможности увеличения стоимости бизнеса, причем ярко выраженные финансовые аспекты дополняются рассмотрением нефинансовых аспектов. Это позволяет построить комплексную и сбалансированную систему управления в компании.

В рамках ориентированного на стоимость подхода к построению сбалансированной системы показателей сначала оценивается влияние финансово-экономических факторов на рост стоимости компании. При этом строится «дерево» стоимости компании и оценивается чувствительность результирующего показателя к изменению многочисленных факторов. Эта работа относится к финансово-экономической проекции сбалансированной системы показателей. Предпосылкой для оценки прочих факторов создания стоимости является наличие ориентированной на стоимость стратегии компании. Стратегические цели компании формулируются и конкретизируются, исходя из базовой стратегической ориентации. Стратегические цели оцениваются на предмет того, приведет ли их реализация к росту стоимости компании. При этом оценка стратегических целей осуществляется по двум критериям — содействие росту стоимости (какое влияние достижение этой цели окажет на рост стоимости компании) и аспекты реализации (необходимы ли изменения, чтобы достичь ориентированных на стоимость целей или необходимо сохранить имеющийся статус-кво). Если в ходе такой оценки стратегической цели присваивается высокий приоритет, то с точки зрения сбалансированной системы показателей речь идет о релевантном факторе создания стоимости. Число таких факторов не должно превышать 15, поскольку руководство компании в своей деятельности должно концентрироваться на ключевых аспектах работы компании. На рис. 7.11 представлен алгоритм разработки важнейших стратегических факторов создания стоимости.

Перевод сформулированной ориентированной на стоимость стратегии в факторы создания стоимости представляет в наглядном для менеджмента виде важнейшие рычаги достижения ориентированных на стоимость целей в их совокупности. Для того чтобы создать возможности для оценки степени достижения целей, проводится идентификация оперативных индикаторов, которым присваиваются целевые значения. Они должны быть высокими, но достижимыми, поскольку к разработанной системе индикаторов, как правило, привязывается система мотивации персонала. После прохождения перечисленных этапов проводится дальнейшая работа по передаче основных факторов создания стоимости на низовые уровни организационной иерархии. Активное управление факторами создания стоимости реализуется через разработку и реализацию мероприятий. Требуемые для этого ресурсы предусматриваются в системе долго- и краткосрочного планирования.

С целью обеспечения эффективности процесса принятия решений, направленных на повышение стоимости компании, осуществляется привязка системы мотивации руководящего персонала к разработанной системе индикаторов (Guenther, 1997, S. 204; Guenther, 1999, S. 363).

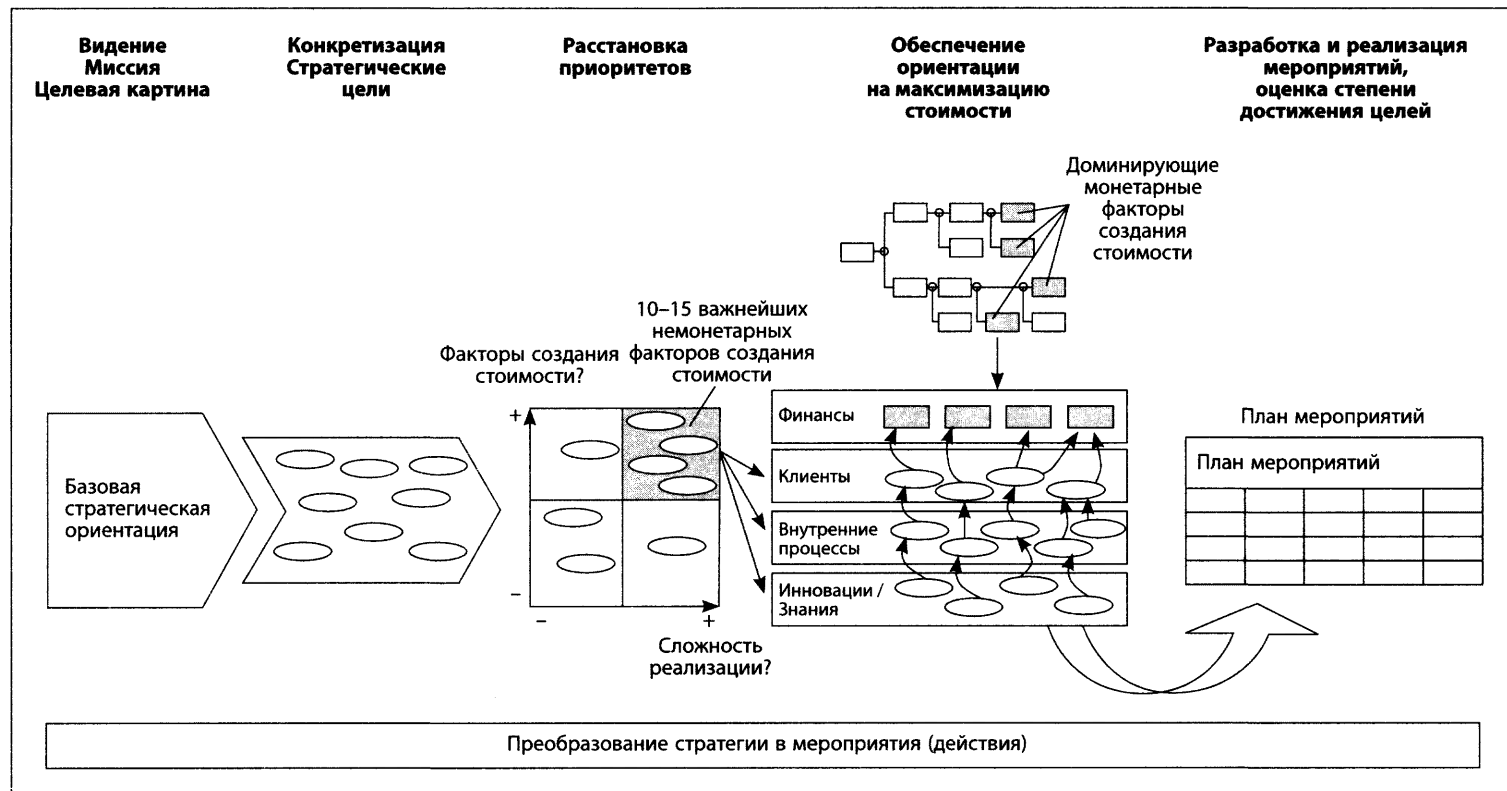


Рис. 7.11. Алгоритм стоимость-ориентированного управления компанией с помощью сбалансированной системы показателей

7.2.6. Задачи контроллера в системе стоимость-ориентированного управления компанией

При переориентации системы управления компанией на показатель роста стоимости контроллер сталкивается с необходимостью определенных изменений в своей деятельности. Как в систему стратегического, так и в систему оперативного контроллинга добавляется новое измерение — стоимость бизнеса. В частности, традиционная система целей компании дополняется целью «рост стоимости компании», которая должна быть измерена некоторым результирующим показателем. Задача контроллера состоит в разработке процедуры расчета значения такого целевого показателя, в том числе с точки зрения оценки соотношения затраты/выгоды. В системе стратегического контроллинга задачей контроллера будет содействие системе стратегического стоимость-ориентированного планирования и прогнозирование значений роста стоимости компании в целом и отдельных бизнес-единиц. В рамках системы оперативного контроллинга контроллер обеспечивает правильность использования инструментов, предназначенных для реализации стратегии. С целью обеспечения успеха в системе стоимость-ориентированного управления контроллер использует также новые инструменты стратегического управления затратами. К ним относятся: анализ цепочки создания ценности, концепция расчета затрат жизненного цикла продукта, метод расчета целевых затрат, инвестиционные расчеты.

Наряду с содействием менеджменту в реализации идеи стоимость-ориентированного управления задача контроллера состоит также и в объяснении этих идей внутри компании. Основным инструментом при этом выступает коучинг и обучение на всех уровнях организационной иерархии.

8 ПОСТРОЕНИЕ ВСЕОБЪЕМЛЮЩЕЙ СИСТЕМЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ*

8.1. Основные шаги

С одной стороны, информация необходима для планирования и контроля, однако, с другой стороны, информация должна указывать на шансы и предупреждать о рисках, т. е. стимулировать развитие планирования и контроля. От систематического обеспечения информацией зависит как успех планирования, так и (по крайней мере, частично) последующая реализация плана.

Критика по поводу информационного обеспечения руководства предприятий очень распространена. Основные критические замечания следующие:

- информация поступает слишком поздно;
- информация чрезмерно детализирована;
- информация необоснованно обширная;
- большая часть информации обращена в прошлое;
- информация содержит только данные, которые можно выразить количественными показателями;
- руководители отдельных подразделений получают непостоянную, а часто и противоречивую информацию;
- информации, которая касалась бы будущих, еще неизвестных целей, явно недостаточно, т. е. вопрос информационного обеспечения для стратегического планирования во многих случаях остается нерешенным.

* Подготовлено к печати дипломированным экономистом-техником М.-А. Хьонером.

Первый шаг (этап) состоит в выяснении потребности в информации (рис. 8.1). При этом сначала устанавливаются организационные рамки путем определения исполнителей задач (часто это контроллер) и времени, за которое должен быть осуществлен анализ потребности в информации. Последнее зависит от специфических факторов деятельности предприятия, например, информационные потребности руководства предприятия с короткими жизненными циклами продуктов и подвергающейся быстрым изменениям производственной программой также меняются в течение короткого времени, что обуславливает частое возвращение к вопросу об определении потребностей в информации. Для анализа информационных потребностей существуют многочисленные методы (например, интервью), которые должны быть отобраны и реализованы на следующем этапе.

Часто получатели информации склонны запрашивать большие объемы информации, не задумываясь при этом о соотношении затрат и пользы. Поэтому в рамках оценки информации необходимо обязательно поставить вопрос: «Насколько важна для вас эта информация и сколько вы были бы готовы за нее заплатить?»

В качестве следующего шага определяется, как должны осуществляться сбор и обработка информации, необходимой для удовлетворения установленных ранее информационных потребностей. В зависимости от того, нужна информация для стратегического или оперативного планирования, разными будут и источники информации. Информацию о нижних границах цен на непродолжительный период можно, например, получить из расчета затрат, информацию же о рисках на новых рынках сбыта — на основании систем раннего предупреждения.

Таким образом формулируются требования к системам, «производящим информацию», например, к расчетам затрат, расчетам показателей объемов производства или предоставляемых услуг или инвестиционным расчетам. Особую роль играет при этом сбалансированная система показателей, поскольку она трансформирует стратегию предприятия в конкретные информационные данные, необходимые для управления предприятием.

Для успешной реализации процессов сбора и обработки информации необходимо четкое разграничение сфер ответственности, т. е. необходимо определить, кто собирает информацию, кто ее обрабатывает и кто координирует этот процесс в целом.

Процессы передачи информации необходимо описать в рамках следующего этапа путем разработки и построения системы отчетности. Система отчетности стимулирует мероприятия по управлению предприятием, так как в отчетах заданным показателям из системы планирования противопоставляются достигнутые фактические показатели. Приведенные на рис. 8.1 частичные этапы системы отчетности более детально рассмотрены ниже.

**Рис. 8.1.** Последовательность этапов

Необходимой предпосылкой экономического функционирования системы информационного обеспечения является компьютерная поддержка. Изобилие рыночных предложений требует обоснованного подхода к выбору компьютерной техники и особенно программного обеспечения. Если же на предприятии разрабатывается собственное программное обеспечение, то контроллинг должен следить, чтобы соответствующие проектные материалы создавались с ориентацией на последующую экономичную и эффективную реализацию проекта.

Таким образом, построение всеобъемлющей системы информационного обеспечения завершает реализацию идеи контроллинга — осуществление координации планирования, контроля и информационного обеспечения с точки зрения задач и инструментов.

8.2. Что для этого необходимо

8.2.1. Составные части системы информационного обеспечения

Планирование и контроль нуждаются в информационном обеспечении. Речь идет о том, чтобы вся необходимая для планирования и контроля информация поступала в соответствующее место в нужное время с необходимой степенью точности и сжатия. Информационное обеспечение руководства с самого начала было главной задачей контроллера. Процесс информационного обеспечения можно разделить на несколько фаз.

- **Определение информационных потребностей:** какая информация нужна, какому получателю, с какой точностью, с какой актуальностью и с какими временными интервалами?
- **Сбор и обработка информации:** отбор и определение внутренних и внешних информационных источников, а также сроков; учет затрат на информацию и пользы от ее получения; сжатие, объединение, связь или детализация информации.
- **Передача информации и ее интерпретация:** выбор возможностей подачи информации (графически, в таблицах, в формулах), интерпретация чисел и показателей (раскрытие причин и следствий, предложение вариантов действий, мероприятий и правил принятия решений, проведение тренингов).
- **Хранение информации и ее дальнейшая рациональная обработка:** выбор технического оснащения для хранения информации и инструментария из сферы информационных технологий.

Ниже мы рассмотрим специфические аспекты названных фаз процесса информационного обеспечения.

8.2.2. Методы определения потребностей в информации

В действительности едва ли возможно распознать потребность в информации априори. Ситуации, которые существуют в практике предприятий, характеризуются тем, что потребность в информации постепенно распознается или модифицируется только в процессе конкретизации планирования. Определение потребности в информации для решения какой-либо существующей проблемы в планировании дополняется ранним распознаванием возможных будущих информационных потребностей для решения еще неизвестных проблем планирования.

С точки зрения содержания информационные потребности могут быть оперативными и стратегическими. *Оперативная* информационная потребность — это потребность в информации для выполнения текущих, постоянно повторяющихся задач. В противоположность этому *стратегическое* управление нуждается только в такой информации, которая релевантна с точки зрения долгосрочного развития предприятия.

Информация необходима для процесса планирования и контроля. Поскольку на практике этот процесс неоднороден и характеризуется существенными отличиями, обусловленными спецификой предприятий и их внешнего окружения, указать единые и приемлемые для всех рамки информационных потребностей невозможно. Потребности в информации должны определяться индивидуально на каждом предприятии. При этом недостаточным оказывается их формально-логическое «выведение» из содержания планов. Должны учитываться влияние личностей плановых работников и организации планирования.

На практике и в теоретической литературе можно встретить много попыток описать и систематизировать методы анализа информационных потребностей. С точки зрения соучастия «носителя» информационных потребностей в процессе их определения различают следующие методы.

- Анализ задач определяет объективные потребности в информации путем анализа процессов обработки информации и принятия решений.
- Анализ документов исследует документы, находящиеся в распоряжении ответственного за выполнение тех или иных задач.
- Метод аналогичных выводов переносит информационные потребности одного «носителя» этих потребностей на другого.
- Наблюдение фокусирует анализ на выполнении задач.
- Интервью является в той или иной мере структурированным опросом «носителя» информационных потребностей.
- При помощи опросного листа осуществляется письменный опрос.
- При использовании метода сообщений «носитель» информационных потребностей составляет «отчет» о своих задачах и необходимой для их реализации информации.

Невозможно дать конкретные рекомендации в пользу того или иного метода. В практической деятельности при определении потребностей в информации все они используются в различных комбинациях.

Структурированный анализ стратегических информационных потребностей, как показано в главе 7, можно осуществить при помощи сбалансированной системы показателей. При этом на каждом предприятии идентифицируются стратегически релевантные и критически важные для успешной деятельности факторы, а затем определяются информационные потребности, необходимые для управления этими факторами.

8.2.3. Сбор и обработка информации при помощи показателей и систем показателей

Как уже подчеркивалось ранее, информационное обеспечение предприятия образует фундаментальную основу для планирования и успешной реализации разработанных планов. Сбор, обработка и распределение информации являются критическим фактором достижения предприятием намеченной прибыли. И если предприятие эффективно и целенаправленно реализует эти процессы, оно может добиться стратегического преимущества в конкурентной борьбе. Для этого необходимо распознать ценность информации, которой владеет предприятие. Сумма собранной и обработанной информации превышает, как правило, возможности классических информационных путей и источников. Поэтому основная задача состоит в структурировании имеющихся знаний и создании соответствующего потребностям доступа к этой базе знаний. Такое структурирование осуществляется при помощи метainформации, к примеру, по ключевым или заглавным словам, соответствующим продуктам или процессам, а также по коммуникативным источникам информации. Доступ к этому общему банку данных может осуществляться через «входы» в сеть Интранет. Интернет-технологии облегчают создание и дальнейшее развитие таких информационных систем. С возникновением Интернета сбор информации стал значительно легче. Информационные массивы существенно увеличились, тем самым селекция запрашиваемой информации стала одной из задач сбора информации. Обработка собранной таким образом информации и в дальнейшем останется важнейшей задачей всеобъемлющей системы информационного обеспечения. При этом задача контроллера состоит как в том, чтобы из информационного массива отбирать информацию, релевантную для управления предприятием, так и в том, чтобы обрабатывать и готовить эту информацию для руководства предприятия.

Существенная проблема обработки информации состоит в рациональном и способном передать главное содержание «сжатии» и сопоставлении имеющегося цифрового материала. Числа, которые в сжатой форме несут информацию о состоянии дел на предприятии, называются показателями.

Показатели являются исходными величинами (например, цены или количество штук), производными (например, суммы, разницы) или относительными величинами (например, количество/период). Их необходимо понимать как арифметическое техническое средство, которое служит количественному выражению информации для различных ситуаций, связанных с принятием решений.

Базовым принципом показателей является сжатие отдельных информационных данных для отражения ситуаций и взаимосвязей при помощи определенной измеряемой величины. С этим, однако, связана опасность, что при сильном сжатии информации в одном показателе могут быть утеряны важные детали описываемой ситуации, а тем самым теряется возможность ответить на вопрос о причинах изменения этого показателя.

Противодействовать этой опасности можно при помощи арифметического технического деления, замещения или расширения отдельного единичного показателя. *Деление* означает разложение числителя и/или знаменателя дроби на отдельные составляющие или подвеличины (например, членение показателя «оборот/год» на показатели «оборот продукта А/год» или «оборот продукта А/месяц»). При *замещении* числитель и/или знаменатель заменяются другими величинами (например, «объем сбыта × цена» вместо «оборот»). При *расширении* исходный показатель в числителе и/или знаменателе используется в нескольких математических процедурах одинаковой величиной — например, в результате дисагрегации показателя «прибыль/совокупный капитал» фактором «оборот» получаем показатели «прибыль/оборот» [= рентабельность оборота] и «оборот/совокупный капитал» [=оборачиваемость капитала].

При помощи этих трех действий исходный или ключевой показатель может быть разложен на два или несколько показателей. Таким образом возникает иерархическая система показателей. Математические связи показателей в такой арифметической системе легко охватываются и отражаются при помощи программ электронной обработки информации.

Показатели, которые описывают различные логические взаимосвязи, не представляется возможным объединить при помощи математических действий. Тем не менее, и в данном случае возможно построение системы показателей. Разные показатели, которые связаны между собой с объективно-логической точки зрения, относят к определенной сфере показателей (например, показатели ликвидности) и рассматривают каждый показатель отдельно. При этом говорят о системе упорядочения.

При создании системы показателей необходимо учитывать следующие признаки ее формирования.

- Показатели должны быть величинами, отражающими количественные характеристики, т. е. они должны быть (однозначно) измеряемыми в денежных или количественных единицах.

- Между отдельными показателями, образующими систему показателей, не должны существовать отношения конфликтного характера, т. е. системы показателей должны представлять собой свободную от каких-либо внутренних конфликтов совокупность показателей, упорядоченных на основании объективно-логических критериев.
- Показатели могут относиться к данным как прошлых, так и будущих периодов. При осуществлении сравнительных расчетов необходимо обращать внимание на то, чтобы показатели имели одинаковое временное отношение.
- Построение системы показателей не может быть произвольно изменено для возможности сравнения результатов на протяжении относительно длительного периода времени.
- Затраты на сбор и обработку информации и ее польза должны быть соразмерны.
- Системы показателей должны отражать существенное в концентрированной форме, но быть полными.
- Система показателей должна способствовать рациональной работе, т. е. основная часть цифрового материала должна содержать только те показатели, в которых получатель нуждается регулярно, а специальные (дополнительные) части системы показателей должны предоставляться только в случае необходимости.

Поскольку показатели используются для отражения разнообразных ситуаций, на предприятии едва ли может существовать хоть одно подразделение, которое не охватывалось бы показателями. Поэтому возможности их использования и сферы применения чрезвычайно многосторонние. Важнейшие функции показателей и систем показателей можно сформулировать так:

- вспомогательное средство при планировании, управлении и контроле на всех иерархических уровнях;
- инструмент внутреннего (сравнение предприятий или бенчмаркинг) и внешнего (налоговые проверки) анализа деятельности предприятия;
- составная часть информационных систем для всех иерархических уровней.

На практике особое значение имеют три аспекта: показатели как инструмент, помогающий принимать решения на месте (на рабочем месте) или менеджментом, как инструмент управления предприятием и как инструмент контроля. Эти аспекты дополняются функцией раннего распознавания.

Свою функцию поддержки при принятии решений показатели выполняют благодаря отбору и обработке информации, релевантной для принятия того или иного решения. Ответственный за принятие решений получает сжатую, систематизированную информацию (как правило, руководя-

щие работники) и может тем самым оценить варианты и принять решение. Как вариант (и это становится все более традиционным на предприятиях с интенсивной ориентацией на сотрудников) ответственный за принятие решений получает простую и содержащую пояснения информацию о показателях для самоуправления на месте (уровень служащих низшего звена или рабочих).

Последнее обуславливает указание определенных целевых величин в форме конкретных плановых величин (показателей), которые или задаются руководящими работниками самостоятельно, или устанавливаются ими совместно с подчиненными инстанциями. Такая информация, связывающая показатели и бюджетные величины, может способствовать координации деятельности различных сфер предприятия. Контролирующая функция показателей (систем показателей) выполняется путем осуществления сравнительных расчетов, в которых действительно достигнутые показатели (факт) противопоставляются соответствующим плановым величинам (заданное). Если сравнительный расчет касается одного и того же объекта (например, выручки от оборота), но разных временных периодов, то говорят о сравнении во временном аспекте. Расчет, предпринятый с целью контроля в рамках одного периода, но относящийся к разным предметам (продуктам), называют сравнением объектов.

Для раннего распознавания при помощи показателей центральное значение имеет сравнение соответствующих величин во временном аспекте. В рамках систем показателей, построенных по принципу пирамиды, больше возможностей идентифицировать шансы и риски уже в нижней части пирамиды, т. е. на уровне тех величин, степень объединения различных данных в которых незначительна.

Как важная форма раннего распознавания могут рассматриваться и приблизительные расчеты конечного результата. В этом случае сравнение «заданное — факт» расширяется сравнением «заданное — будет». В то время как сравнения «заданное — факт» содержат объяснения уже состоявшихся событий или их результатов, приблизительные расчеты возможных фактических показателей на конец определенного периода или проекта позволяют заранее распознать намечающиеся отклонения (показатели «будет»), которые в противном случае могут четко проявиться только значительно позже (например, в конце периода или проекта) в сравнениях «заданное — факт».

Приблизительные расчеты конечного результата и уяснение тенденций развития показателей на протяжении многих периодов планирования предоставляют хорошие возможности для раннего распознавания. Современные концепции контроллинга интегрировали эту форму раннего распознавания (Forecast) в системы планирования и отчетности. Однако временной интервал, в рамках которого приблизительные расчеты конечного результата могут служить базой для раннего распознавания, зависит от масштабов планирования и отрасли (ср.: *Hahn, Krystek*, 2000, S. 81).

8.2.4. Примеры показателей и систем показателей

8.2.4.1. Измеряемые величины в сбалансированной системе показателей

Как было показано в главе 7, сбалансированная система показателей (BSC) является важным инструментом реализации стратегии. Главное требование к этой системе состоит в том, чтобы сделать реализацию стратегических целей, охватываемых ею, измеряемой. Для этого необходимо создать систему показателей, пригодных для поддержки стратегического управления. В контексте BSC эти показатели называют «измеряемыми величинами».

Измеряемые величины служат для ясного и недвусмысленного выражения стратегических целей, а также создают основу для отслеживания достижения предприятием этих целей. Благодаря измерению стратегических целей должно задаваться направление функционирования предприятия. Перед выбором величин для будущих измерений целесообразно ознакомиться с обзором существующих измеряемых величин, что уже с самого начала создаст предпосылки для эффективной работы. Таким образом уже на начальной стадии можно увидеть, какими из существующих измеряемых величин может оперировать сбалансированная система показателей. Для управления измеряемыми величинами необходимо сначала описать их (определения, формулы, параметры). Анализируя существующие измеряемые величины, необходимо выяснить возможности использовать их (например, источники данных, частота сбора информации, наличие плановых показателей и т. п.). Если же речь идет об измеряемых величинах, отсутствующих в практике предприятия, то необходимо инициировать шаги по их расчету.

Для создания системы измеряемых величин на начальном этапе рекомендуется собрать и проработать предложения по ним. Эффективный подход при этом состоит в разработке предложений по измеряемым величинам ко всем стратегическим целям в малых группах. Модератор этого процесса, например, контроллер одного из подразделений, должен руководить рабочей группой так, чтобы измеряемые величины были найдены и для таких целей, которые на первый взгляд кажутся трудно измеряемыми, скажем, «повышение квалификации сотрудников».

При измерении финансовых величин можно опираться на традиции и опыт. Что же касается измерения нефинансовых величин, то здесь традиционно «пронизанный» финансовой идеей контроллинг находится лишь на начальном этапе. При этом в различных дисциплинах — от психологии через статистику, от маркетинга через информатику до инженерных наук — накоплены богатые знания о методах измерения и постановке вопросов нефинансового характера.

Следующий шаг состоит в выборе подходящих измеряемых величин. В идеальном случае каждая стратегическая цель точно определяется одной

измеряемой величиной. Однако это не всегда возможно. Поэтому для упрощения и максимальной фокусировки количество измеряемых величин по каждой стратегической цели не должно превышать 3. Если же возникает необходимость в большем количестве измеряемых величин, то целесообразным может быть «расщепление» одной цели на две или несколько. Как свидетельствует опыт, для стратегических целей чаще подбирают слишком много, нежели слишком мало измеряемых величин. На рис. 8.2 отражены отправные точки для определения измеряемых величин. При выборе измеряемых величин особое значение имеет вопрос о возможности влиять на поведение сотрудников при помощи измеряемых величин, а также максимально точное отражение уровня достижения цели.

При определении измеряемых величин необходимо постоянно держать в поле зрения возможности их интеграции в систему отчетности. Мы идентифицировали пять критериев, которые на начальном этапе определения измеряемых величин играют второстепенную роль, однако имеют большое значение на этапе внедрения. Поэтому до принятия окончательного решения в пользу или против измеряемой величины, необходимо обратить внимание на эти критерии: наличие измеряемой величины, затраты на ее измерение, положительное восприятие, возможность формализации, установление частоты измерения.

Формализация	Наличие	Внедрение (если измеряемая величина ранее не использовалась)	Восприимчивость (с точки зрения выбора)
• Математическая формула • Описание измеряемой величины (пояснения к измеряемой величине) • Ответственность за результат	• Измеряется ли величина в настоящее время? • Имеются ли в наличии актуальные данные? • Кто отвечает за сбор информации? • Каковы источники данных? • Частота измерений? • Есть ли данные прошлых периодов (сравнения во временном аспекте)? • Используется ли измеряемая величина в нынешних отчетах? • Имеются ли плановые данные? • Существуют ли сравнения по принципу бенчмаркинга?	• Целесообразно ли внедрение с точки зрения соотношения «затраты — польза»? • Проектный план внедрения, в том числе: — ответственный — необходимое время — бюджет	• Могут ли ответственные за реализацию цели существенно влиять на развитие измеряемой величины? • Можно ли повлиять на измеряемую величину на протяжении короткого периода (1 год) или только долгого периода (2 года)? • Существует ли положительная корреляция между измеряемой величиной и измеряемыми величинами высших уровней, т. е. отражает ли она причинно-следственные соотношения?

Рис. 8.2. Отправные точки для определения измеряемых величин

Каждая выбранная измеряемая величина должна быть точно определена и задокументирована, с тем чтобы были обеспечены условия для постоянной проверки реализации цели на основании сбора информации об одних и тех же данных и на базе одних и тех же расчетов показателей. Документация измеряемых величин должна осуществляться в виде таблиц по каждой стратегической цели. На рис. 8.3 показан пример определения отдельных измеряемых величин (ср.: *Horváth&Partners*, 2001, S. 197ff).

Наряду с показателями и системами показателей, ориентированными на все предприятие, все большее значение как инструмент децентрализованного управления предприятием приобретают показатели, ориентированные на отдельные функциональные сферы предприятия. Необходимость создания специальных показателей внутри функциональных сфер предприятия обусловлена тем обстоятельством, что при помощи показателей, касающихся всего предприятия в целом (ROI или валовой оборот), невозможно отразить цели отдельных функциональных подразделений. Особое значение при этом имеет тот факт, что в таких случаях нельзя однозначно проанализировать, какие причины обусловили изменение ключевого показателя.

Поэтому в каждой функциональной сфере предприятия существуют специальные показатели, которые могут отличаться один от другого в плане размерности и времени. Анализ при помощи показателей используется в следующих функциональных сферах: финансы, снабжение (= закупки), производство, логистика или материальное хозяйство, сбыт (включая маркетинг) и расчет затрат, общий объем производимой продукции или предоставляемых услуг, а также инвестиционные расчеты.

Ниже анализируется производственная сфера и кратко описываются ее специфические показатели, которые в первую очередь служат текущему контролю экономичности производственной сферы. Объектами исследований на основании оценки показателей могут быть как установки/машины, так и время протекания процессов, складские запасы или затраты. Многообразие показателей, относящихся к производственной сфере, выражается в разных величинах измерения (процентные ставки, количество, время), что не позволяет как угодно связывать отдельные показатели. Система показателей в производственной сфере не может быть построена, поскольку ее различные показатели не могут быть объединены с арифметической, технической точки зрения, и тем самым не может быть образован ключевой показатель. Тем не менее показатели производственной сферы являются важными источниками информации для возможных рационализаторских предложений. К числу важнейших из них относятся:

- показатели наличности (складские запасы, запасы производственного цеха, оборачиваемость, достаточность складских запасов);
- время хранения материалов на складе и на производственных/монтажных участках;

Сбалансированная система показателей для перспективы «Процессы и развитие потенциала»			
Цель	Измеряемая величина	Получение (расчет) измеряемой величины	Источник данных
Высокое качество процессов	затраты на последующую (дополнительную) работу (обработку, исправление брака)	абсолютная величина издержек по дополнительной обработке (устранению брака)	отчет о сверхплановых затратах
Короткое время протекания процессов Низкие затраты	- Ø суммарное время на составление предложения - Ø фактор времени процессов на производстве - Ø фактор времени процессов в исследовательском секторе - уровень загрузки персонала - уровень загрузки оборудования - затраты на предложения	- Ø необходимое время от поступления запроса клиента до передачи ему предложения - время обработки/время выполнения заказа - время обработки/время процессов в исследовательском секторе - доля часов, связанных с выполнением заказов, по отношению к максимальному рабочему времени - загрузка оборудования в % к заданной загрузке - затраты на составление предложения/оборот	- статистика по сбыту - учетная документация о производительности и полноте и точности выполнения заданий - информационный бюллетень о заказах (программа SAP) - соответствующие отчеты в рамках программы SAP
Надлежащая квалификация сотрудников и капиталовооруженность Высокая мотивация сотрудников	- степень охвата сотрудников повышением квалификации - удельный вес инвестиций - индекс удовлетворенности сотрудников - уровень заболеваемости	- сравнение «заданное — факт» между квалификацией сотрудников и требованиями к должностям, которые они занимают - объем инвестиций / кальк. скидка за износ - индекс определяется путем опроса сотрудников - Ø количество дней заболеваемости на одного сотрудника	- беседы руководителя с сотрудниками о согласовании целей деятельности последних - инвестиционное планирование, ведомость производственного учета - опрос сотрудников - статистика по персоналу
Инновационные способности и способности решать проблемы	- количество реализованных рационализаторских предложений - доля в обороте проектов по развитию	- количество реализованных рационализаторских предложений - доля в валовом обороте проектов по развитию	- статистика о рационализаторских предложениях - статистика оборота

Рис. 8.3. Пример определения измеряемых величин

- продолжительность работ (по отношению к заказу, единице продукции) в зависимости от загрузки мощностей и величины партий;
- показатели загрузки (машины/установки, транспортные средства, сотрудники);
- затраты (чисто производственные; на логистику; связанные с браком продукции; обусловленные простоем оборудования; на переналадку; возникающие в результате непоступления грузов на склад).

8.2.4.2. Индикаторы рисков как инструмент контроллинга

В Германии после вступления в силу Федерального закона о контроле и транспарентности в сфере предпринимательской деятельности акционерные общества и другие предприятия (к примеру, большие общества с ограниченной ответственностью), которые согласно Закону обязаны вести специальную отчетность, должны представлять доказательства наличия и функционирования системы раннего распознавания рисков, угрожающих дальнейшему развитию предприятия.

Построение такой системы менеджмента рисков осуществляется в несколько этапов. Анализ рисков, дальнейшая идентификация рисков, количественное выражение рисков и агрегирование рисков позволяют создать специфическую для предприятия структуру рисков.

В дальнейшем планирование рисков и управление ими должны вести к развитию и реализации целеустановок, ориентированных на риски, и к стратегическим концептуальным размышлениям. Потом должны быть разработаны и реализованы мероприятия и планы действий для эффективного менеджмента рисков. Наблюдение за рисками служит для того, чтобы контролировать и обеспечивать достижение целей по преодолению рисков. Для этого отслеживается прогресс запланированных мероприятий и развитие рисков.

Основная цель состоит в том, чтобы не выйти за пределы определенной ранее «квоты» безопасности или рамок рисков, допустимых для предприятия, и иметь возможность получать информацию о будущих рисках. Для этого должна составляться отчетность о рисках. Чтобы систему менеджмента рисков сделать понятной, например, для аудиторов, необходимо постоянно документировать функционирование этого процесса в целом (ср.: *Gleich, Kogler, 1999, S. 11*). Задача контроллера состоит в том, чтобы методически подготовить этот процесс, сопровождать его и обеспечить соединение с существующими инструментами контроллинга.

Для того чтобы предприятие постоянно владело достаточной и надежной информацией о рисках, в рамках их анализа должна быть построена полная и согласованная система индикаторов рисков. Эти индикаторы делают возможным раннее распознавание намечающихся для деятельности предприятия рисков. Отслеживание индикаторов рисков позволяет осуществлять их постоянный контроль.

Идентификацию индикаторов рисков целесообразнее осуществлять в рамках построения общей системы показателей, поскольку индикатор риска, как правило, может выполнять также и другие функции. Это особенно касается показателей (измеряемых величин), которые должны быть идентифицированы в рамках сбалансированной системы показателей (ср.: *Gleich, Höhner*, 2002, S. 135ff).

8.2.5. Система отчетности

Важная цель планирования состоит в улучшении управления предприятием. Из планирования в форме конкретных плановых чисел выводят целевые величины для каждой сферы ответственности. Полезный эффект для управления достигается при сравнении плановых показателей с фактическими («факт») или предполагаемыми показателями на конец периода («будет»). Из анализа отклонений следует информация о причинах этих отклонений и о корректировочных мероприятиях, которые целесообразно предпринять.

Обобщение информации и ее передача в подходящей форме ответственным за бюджет составляют главную задачу системы отчетности. Из отчетов должно быть ясно, в каком объеме в отдельных функциональных сферах предприятия были реализованы намеченные цели и где должны быть осуществлены дополнительные мероприятия. Отчеты ни в коем случае не должны быть самоцелью, они должны обуславливать соответствующее реагирование и конкретные акции. Анализ результатов должен осуществляться отделом контроллинга и соответствующим подразделением, что создает благоприятные предпосылки для положительного восприятия результатов анализа и проведения необходимых мероприятий.

Составление отчетов, как правило, входит в круг задач каждого функционального подразделения. Отдел контроллинга формирует систему отчетности и координирует составление отчетов. Контроллер должен заботиться о том, чтобы верная информация, с соответствующей степенью сжатия, в необходимое время, в нужном месте и в правильной форме была доступна пользователю.

8.2.5.1. Требования к отчетам и к иерархии отчетов

Вероятность успеха мероприятий по управлению предприятием в значительной мере зависит от момента поступления информации пользователю. Существенным качественным признаком является актуальность получения отчетов ответственными за бюджет. В связи с этим в сомнительных случаях быстроте составления отчетов необходимо отдавать предпочтение перед чрезмерной точностью, которая может задерживать поступление актуальной информации об отклонениях. Существенным узким местом на практике является учет фактических данных. Система работы с учетными

документами должна быть организована так, чтобы учетные документы непосредственно после их возникновения передавались дальше для последующей обработки.

Структура отчетов должна быть идентична планированию, поскольку только в таком случае из противопоставления фактических и плановых показателей можно получать наполненную необходимым содержанием информацию. Нахождение действительно релевантной информации составляет одну из сложнейших задач системы отчетности. Информация — это знания с ориентацией на цель. Таким образом, цель определяет значение информации, а не ее количество. Качество решений зависит не от количества находящейся в распоряжении информации, а от количества релевантной информации. И эта релевантная информация часто теряется в больших объемах имеющейся информации в целом. Этот феномен чрезмерного количества нерелевантных данных при одновременном недостатке релевантных метко обозначают выражениями «недостаток в избытке» или «информационная дилемма».

Для выделения существенного из отчетной информации можно работать с так называемыми «толерлируемыми отклонениями». Это означает, что уже на этапе планирования для каждой отчетной позиции устанавливаются границы колебаний, которые рассматриваются как «нормальные» или «случайные». И только отклонения, выходящие за рамки этой сферы, включаются в отчеты или особо отмечаются.

Преимущество такого подхода видится в том, что информация о важных процессах развития не «тонет» в информационном потоке, а внимание менеджмента направляется в проблемные сферы. При этом для контроллера существует правило: концентрироваться прежде всего на исключениях. В этом контексте необходимо различать регулярные отчеты и оперативные отчеты с определенной конкретной целью. Регулярные отчеты могут быть институционализированы, в то время как оперативные отчеты зависят от конкретного единичного случая. Регулярные отчеты учитывают принципиальную потребность в информации ответственных функциональных подразделений. Они имеют побуждающую природу, они требуют действий. Оперативные же отчеты составляются в особых событиях или ситуациях. Их инициаторами могут быть как структуры контроллинга, так и функциональные подразделения.

Как уже упоминалось, наряду с фактическими и плановыми показателями отчеты в принципе должны содержать и предполагаемые показатели на конец периода. При помощи сравнений «заданное — факт» можно достаточно точно установить расхождения между планом и его фактической реализацией и причины этих отклонений. Тем самым такие отчеты создают основу для мероприятий по улучшению ситуации. Однако для «вмешательства» в управление предприятием эта информация пригодна лишь частично, поскольку сравнения «заданное — факт» направлены в прошлое — те или иные процессы уже завершились.

Будучи основанным на уже имеющейся информации, расчет ожидаемых значений показателей позволяет в момент составления отчета «прогнозировать» предполагаемые фактические показатели на конец периода.

Тем самым уже на ранних этапах появляется информация о том, как вероятнее всего будут выглядеть отдельные отчетные позиции в конце периода без дополнительного вмешательства. Поэтому благодаря расчетам ожидаемых результатов остается больше времени для адекватного реагирования и тем самым повышается вероятность успеха дополнительных мероприятий.

Чтобы отклонения действительно имели своим следствием определенную реакцию, в отчетах рекомендуется не только комментировать отклонения, но и дополнительно письменно фиксировать контрмеры. Формуляр, который можно использовать для этого, показан на рис. 8.4.

В обеспечении положительного восприятия и успеха системы отчетности особая роль принадлежит ее ориентации на получателя. В первую очередь это значит, что информацию необходимо фильтровать и сжимать в соответствии с потребностями получателя. При сжатии информации возникает иерархия отчетов, которая отражает и учитывает круг задач соответствующего адресата. Было бы бессмысленно, к примеру, забрасывать высшее руководство предприятия информацией, которая анализирует отклонения одного вида затрат в одном производственном центре. В отчетах, поступающих высшему руководству, информация должна быть сжата таким образом, чтобы она позволяла сделать быстрый обзор развития предприятия в целом. В случае необходимости потом можно запросить дополнительную и более детальную информацию по отдельным позициям отчета. На рис. 8.5 показано примерное содержание отчетов для различных иерархических уровней.

Следующим средством, способствующим положительному восприятию отчетов, является визуализация информации при помощи графических изображений. Графические изображения часто более обозримы и наглядны, чем «чистые» цифровые таблицы, и воспринимаются получателем существенно активнее.

8.2.5.2. Требования к современным системам отчетности

Задача систем отчетности состоит в обеспечении носителей ответственности информацией, необходимой для управления предприятием. Потребность в информации зависит как от иерархической позиции получателя информации, так и от специфики предприятия. Если на уровне служащих низшего звена прежде всего необходима детальная информация, то при формировании отчетности для высшего руководства предприятия возникает вопрос, какие показатели должны в нее входить. Раньше для этого использовались так называемые «папки шефа» — отчетность предприятия на основании общего перечня отдельных отчетов с примером формуляра по

Результаты/затраты Информация за месяц (кумулятивная)							Ожидаемые результаты на 31.12.200...				
№	Продукты	План на ... Евро	Задан- ное	Факт на...	Отклонение план — заданное		Годовой план	Ожидаемый в следующем квартале	Ожидаемое оставшееся время	Ожидаемое факт/конец года, тыс. евро	Ожидаемое отклонение факт — годовой план, тыс. евро
					тыс. евро	%					
1	Сбыт										
2	Оборот										
3	СП I										
4	СП II										
5	СП III										
№	Виды затрат	План	Задан- ное	Факт	Отклонение от плана		Годовой план	Ожидаем. сл. кварт.	Ожидаем. ост. врем.	Ожидаем. факт	Ожидаем. отклонение
					тыс. евро	%					
1	Затраты на персонал										
2	Имуществ. затраты										
№	Запасы	План		Факт	Превыш./невыполн.		Годовой план	Ожидаем. сл. кварт.	Ожидаем. ост. врем.	Ожидаем. выход. ост.	План: превыш./ невып.
					тыс. евро	%					
1	Склады										
2	Дебиторы										
3	Основные средства										
Ситуация (ключевые моменты)							Мероприятия: операт./диспозит. (ключевыми словами)		Ответств.	Сроки	
							Темы (стратегич.)		на	конференцию	

Рис. 8.4. Отчетный формуляр контроллера

Уровень руководства	Вид информации в отчете контроллера
Правление предприятия	Сжатый общий отчет, репрезентативная внешняя и внутренняя информация, обзорная информация, информационные потребности в зависимости от конкретных ситуаций и по собственному усмотрению <i>Примеры:</i> итоговый результат, показатели ликвидности, показатели структуры затрат, стратегические показатели (например, ключевые направления исследований, кооперационные связи), информация о развитии полей предпринимательской деятельности
Руководитель департамента / руководитель главного отдела	Результаты деятельности департамента/главного отдела, информация о затратах, производственных показателях и показателях сбыта департамента/главного отдела <i>Примеры:</i> обороты, суммы покрытия, сравнения «заданное — факт», степень загрузки, расчеты по сбыту продукции, показатели качественного порядка
Руководитель центра затрат	Результаты деятельности центра затрат, информация для контроля оперативных процессов, другие актуальные цифровые показатели <i>Примеры:</i> затраты по процессам, отклонения «заданное — факт», доля брака, продуктивное рабочее время, непродуктивное рабочее время, показатели по персоналу (уровень заболеваемости)

Рис. 8.5. Иерархия отчетов

каждому отчету. Состав позиций этого перечня базируется, как правило, на эмпирических исследованиях. Различная наполняемость перечней обуславливается типами предприятий и отраслями их деятельности.

На немецких предприятиях и сегодня для управления используются преимущественно величины затрат и финансовые величины: многие важные дополнительные показатели доступны только в форме монетарных сжатых величин (вместо показателей качества только затраты на повышение качества). Об отчетах, которые должны снабжать носителей ответственности информацией для управления предприятием, можно в большинстве случаев сказать следующее: только уровень менеджмента получает обширные, часто состоящие из нескольких сотен страниц стандартные отчеты. На основании уровня агрегации этих отчетов часто принимаются неправильные решения. Продемонстрируем это на примере.

Рабочий, обслуживающий станки в производственном цехе, едва ли может разобраться в таких сжатых величинах, как затраты на повышение качества. Для самоуправления ему нужны в первую очередь отчеты с по-

казателями, которые соответствовали бы его близости к производственному процессу. В таком случае он смог бы быстрее распознать ошибки и устранить их. Однако в реальности на предприятии дело обстоит иначе. Когда на уровне менеджмента становится ясно, что затраты на повышение качества существенно отклоняются от заданных показателей, централизованно принимается решение о контрмерах, которые должен реализовать рабочий, обслуживающий станки (хотя, как правило, при принятии решения не были учтены ни его знания, ни его опыт). Наряду с неиспользованным шансом взяться за решение проблем на месте их возникновения и привлечь мотивированных сотрудников к процессу принятия соответствующего решения, этот традиционный подход ведет к потере времени.

Этим примером мы хотели подчеркнуть, что отчеты нужны не только руководящим работникам и контроллерам, что необходимо учитывать интересы каждого сотрудника в производственном процессе, снабжая его существенной информацией в форме соответствующих его деятельности отчетов. Для реализации этой идеи надо разработать концепцию, в которой должно быть определено, какая отчетная информация и по какому каналу передается на тот или иной оперативный уровень. При этом необходимо, однако, четко разграничивать отчетность для менеджмента и для оперативного уровня. Это вызвано тем, что для уровня менеджмента интересна прежде всего обобщающая информация, а на оперативном уровне должен быть обеспечен анализ причин вплоть до информации о каждом отдельном случае.

На уровне менеджмента сейчас происходит переосмысление необходимой отчетной информации. Все чаще предпринимаются попытки посмотреть на предприятие с различных точек зрения и ориентировать на это систему отчетности. Поэтому, к примеру, различается стратегическая и оперативная отчетность. Информация и показатели сбалансированной системы показателей составляют, например, содержание стратегической отчетности. Естественно, что в зависимости от отрасли и типа предприятия в каждом конкретном случае необходимо осуществлять соответствующие меры.

8.2.6. ИТ-поддержка контроллинга

8.2.6.1. ИТ-поддержка при планировании и учете

В практике планирования, контроля и информационного обеспечения обрабатываются, сжимаются, сравниваются и анализируются большие объемы данных. Сегодня поддержка этой деятельности немыслима без электронной обработки информации. Используя информационные технологии, контроллер существенно улучшает информационное обеспечение (оперативно обрабатывая и обобщая данные) и оказывает действенную поддержку функциям планирования и контроля. С точки зрения контроллера существенный аспект при этом составляет создание интегрированной концепции

обработки информации для систем планирования и контроля. Примерный вид концепции интегрированной обработки информации для среднего предприятия показан на рис. 8.6.

Над системами планирования и контроля тех функциональных сфер, которые вносят свой вклад в создание стоимости, располагаются системы планирования и контроля сквозных функций, а в самом верху — общие модели предприятия как вспомогательное средство топ-менеджмента.

Дополнительно к верхним системам предлагаются административные и диспозитивные системы для сфер, создающих и не создающих стоимость.

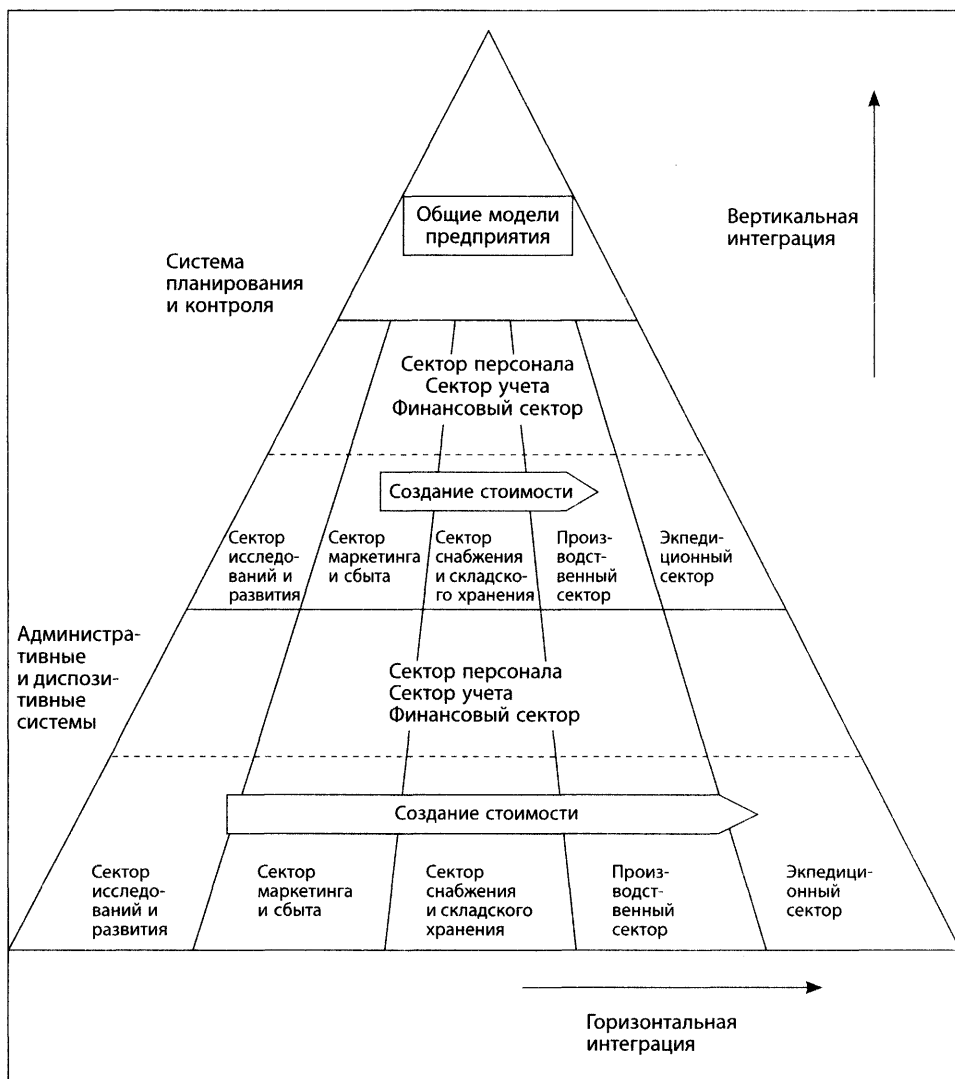


Рис. 8.6. Концепция интегрированной обработки информации (ср.: Mertens, 2002, S. 5).

Административные системы должны поддерживать рационализаторские усилия при обработке информации, в то время как диспозитивные системы должны способствовать подготовке человеческих решений или даже принимать их.

Применение информационных технологий в рамках планирования очень часто относится к сферам, которые могут быть формализованы. Формализация, как правило, встречается в оперативном планировании. В рамках стратегического планирования при поддержке информационных технологий можно осуществлять симуляции будущего развития предприятия. Таким образом, преимущественно компьютерная поддержка используется в оперативном планировании. Для контроллера особую роль при этом играет бюджетирование, понимаемое как планирование результата на короткую перспективу.

В принципе, учитывая многочисленные расчеты-сравнения и консолидирующие расчеты с большим объемом данных, которые частично заимствуются из других информационно-технологических систем, необходимо глубоко продумать возможности применения методов компьютерной обработки информации в рамках бюджетирования. Кроме этого, благодаря освобождению от рутинной работы, выигрывается время для оценки возможных результатов вариантов развития ситуаций и влияния этих результатов на дальнейшее развитие предприятия.

Современное стандартное программное обеспечение можно разделить на три категории: общие системы планирования, интегрированные системы расчета затрат и финансового планирования, специальные системы бюджетирования.

Таблично-калькуляционные программы, с которыми можно работать на базе персональных компьютеров, выгодно отличаются незначительными затратами на их приобретение и высокой гибкостью. Однако нельзя забывать и об их недостатках:

- необходимы знания и умения по программированию;
- программы не снабжены концепцией экономической хозяйственной деятельности и системным анализом;
- при больших объемах данных обработка может потребовать значительного времени.

Общераспространенные системы планирования, в основе которых лежат системы «клиент — сервер», особенно поражают своими производительными возможностями и гибкостью. Типичными признаками этих систем являются: естественные языковые элементы, анализ чувствительности (симуляции), гибкие генераторы отчетов, широкая графическая поддержка, стандартные функции (формулы прогнозирования, финансово-математические и статистические расчеты).

Недостаток этих систем состоит в отсутствии концепций бюджетирования, которые учитывали бы аспект экономичности в предпринимательской

деятельности. Из этого следует необходимость дальнейшего программирования пользователем, что приводит к «конечному продукту», который представляет собой смесь из стандартного программного обеспечения и собственных разработок. В целом это может привести к очень большим затратам на такую систему. И все-таки эта форма бюджетирования при поддержке компьютерных технологий может быть довольно привлекательной и выгодной в конкретных случаях или для индивидуальных структур предприятия.

Претенциозные пакеты программного обеспечения для расчета затрат и объемов производимой продукции или предоставляемых услуг в сочетании с системами финансового планирования, как правило, содержат частичные функции бюджетирования (планирование затрат или контроль бюджета). Благодаря модульной концепции эти программные пакеты, ограниченные системами «клиент — сервер», относительно свободны от проблем, возникающих в точках пересечения различных сфер (расчета плановых затрат и бюджетирования). Следующее преимущество этих систем состоит в возможности использования для бюджетирования данных других модулей (интеграция данных). Недостаток этих систем видится в частичной поддержке при составлении и консолидации бюджета. В целом эти системы чрезмерно ориентированы на потребности расчета затрат.

Программное обеспечение, разработанное специально для целей бюджетирования, характеризуется множеством специфических функций, ориентированных на менеджмент. Эти системы поддерживают составление, контроль и управление бюджетом на различных иерархических уровнях предприятий. Количество таких систем, предлагаемых на рынке, пока сравнительно невелико. Кроме того, с точки зрения понятийного названия некоторые системы продаются не как системы для бюджетирования.

Относительно выгодные с точки зрения цены решения на базе персональных компьютеров имеют, однако, ограничения в плане объемов информации, подлежащей обработке. К недостаткам этих систем можно отнести ограниченную гибкость моделей, ограниченные возможности сопряжения с другими системами, недостаточно эффективное и требующее улучшения управление правами доступа.

По сравнению с описанными выше категориями концепция экономического ведения предпринимательской деятельности больше направлена на потребности бюджетирования. Как составляющие в эту концепцию входят: расчеты сумм покрытия / краткосрочные расчеты результатов деятельности, системы показателей, структуры данных, релевантные для бюджетирования (план / факт / симуляция / ожидаемое), приблизительные расчеты результатов на конец периода.

Системы, разработанные на базе «клиент — сервер», во многом свободны от недостатков решений на базе персонального компьютера. Несмотря на высокие цены этих систем, возможно улучшение составляемых на их основе моделей бюджета. Однако уже предлагаются решения «клиент — сервер»

для планирования/бюджетирования. Однако на практике вопрос их интеграции в транзакционные системы в смысле всеохватывающего стандартного решения остается открытым.

При помощи электронной обработки данных систему учета можно автоматизировать практически во всех сферах. К важнейшим из этих сфер относятся финансовая бухгалтерия, расчет затрат и расчет общего объема производимой продукции или предоставляемых услуг. При этом бухгалтерские данные многократно передаются для использования в расчетах затрат и расчетах общего объема производимой продукции или предоставляемых услуг, что обуславливает объединение этих систем. Имеющие внутреннюю направленность расчеты затрат и общего объема производимой продукции или предоставляемых услуг для контроллера более важны, чем ориентированная на подведение итогов внешняя финансовая бухгалтерия. Рынок стандартного программного обеспечения для финансовой бухгалтерии характеризуется богатым выбором, который содержит соответствующие программы для различного информационно-технологического оборудования. Также для расчета затрат и общего объема производимой продукции или предоставляемых услуг существует много предложений по программному обеспечению.

Для компьютерной поддержки учета в целом существует правило, что все данные должны охватываться разово и — по возможности — на основании первоисточников, а потом через пункты сопряжения программ передаваться в соответствующие пункты расчетов, обобщений и оценок. Необходимо, чтобы операции, применяемые в системе учета, были интегрированы в другие сферы применения информационных технологий.

8.2.6.2. Выбор стандартного программного обеспечения

Значительное количество информационно-технологических решений предлагается, как правило, как стандартное программное обеспечение. Эти программы отличаются следующими качествами:

- четко определенные функциональные рамки;
- независимые от предприятия возможности применения;
- фиксированные цены;
- минимальная необходимость адаптации программ.

В связи с этим перед контроллером возникает проблема выбрать программное решение, соответствующее его индивидуальным потребностям.

Сначала необходимо ответить на вопрос о том, будет ли приобретаться стандартное программное обеспечение или на базе информационных технологий целесообразнее разработать собственную программу. Анализируя все аргументы, необходимо рассмотреть такие аспекты, как затраты, время, качество, надежность и зависимость/гибкость программных решений.

При приобретении стандартного программного обеспечения из всех предлагаемых решений необходимо выбрать максимально соответствующее специфике предприятия. Систематическое и детальное противопоставление возможностей программного обеспечения и требований к нему позволяет не только принять соответствующее решение о выборе программы, но и составить перечень дополнительных специфических работ по программированию, которые могут стать необходимыми при определенных условиях.

Как эффективное средство предварительного отбора программных продуктов зарекомендовал себя каталог критериев, который содержит функции, рассматриваемые как обязательные. Практика показывает, что после предварительного отбора для дальнейшей экспертизы должно оставаться не более десяти программных продуктов, так как в ином случае возможны значительные затраты времени и финансов. Описания продуктов на этой фазе достаточны для получения соответствующей информации. При необходимости дополнительные данные можно получить по телефону.

С решения о количестве подходящих продуктов начинается фаза оценки (экспертизы) программного обеспечения на основании разработанного каталога критериев, который может содержать более 100 аспектов проверки.

Источниками информации могут служить: документация к программному обеспечению, презентации и пояснения производителей программного обеспечения, обсуждения и дискуссии с пользователями. Важно, чтобы проверка специфических возможностей применения содержащихся в каталоге требований осуществлялась действительно объективно, а не базировалась на умело организованной демонстрации производителя с целью выгодной продажи программного продукта.

8.2.6.3. Практический пример: применение программного стандартного обеспечения mySAP Financials фирмы SAP AG

Фирма SAP AG, расположенная в Вальддорфе, производит программное стандартное обеспечение — базовая система R/3, новая система отчетности BW и решение для системы обеспечения информацией менеджмента SEM.

Как интегрированное решение R/3 отражает все потоки предприятия, имеющие количественное или стоимостное выражение. Система не зависит от специфики отраслей и может применяться как на средних, так и на больших предприятиях. Кроме этого, существуют решения, отражающие специфику отдельных промышленных отраслей. Например, продукт Industry Solution-Public Sector (IS-PS) охватывает требования ведомств и учреждений государственного сектора и отражает их как отраслевой стандарт.

Отдельные модули базовой системы R/3, а также дополнительные системы для специальных процессов, происходящих на предприятии, фирмой SAP AG предлагаются сейчас как законченные решения для охвата отдельных

задач предприятия. Так, различные модули для учета, в том числе и в рамках финансовой бухгалтерии, расчета затрат, контроллинга, инвестиционного менеджмента и управления недвижимостью, как части системы SAP R/3, предлагаются в сочетании с системой отчетности BW и системой стратегического менеджмента SEM как законченное решение, которое получило название «mySAP Financials» (рис. 8.7).

Как указано, составной частью этого решения является модуль контроллинга, обозначенный в программе сокращением CO. Он полностью интегрирован в поток стоимостных показателей отдельных систем SAP. При помощи этого модуля пользователь может осуществлять полный оперативный контроллинг всех функциональных подразделений предприятия.

Модуль CO позволяет решать следующие задачи:

- отражение реальных результатов деятельности отдельных подразделений;
- отслеживание — по периодам — причин возникновения затрат;
- обеспечение полной оценки показателей деятельности;
- выявление эффективных структур затрат;
- осуществление плановых и фактических расчетов прибыльности отдельных продуктов и результата деятельности предприятия в целом.

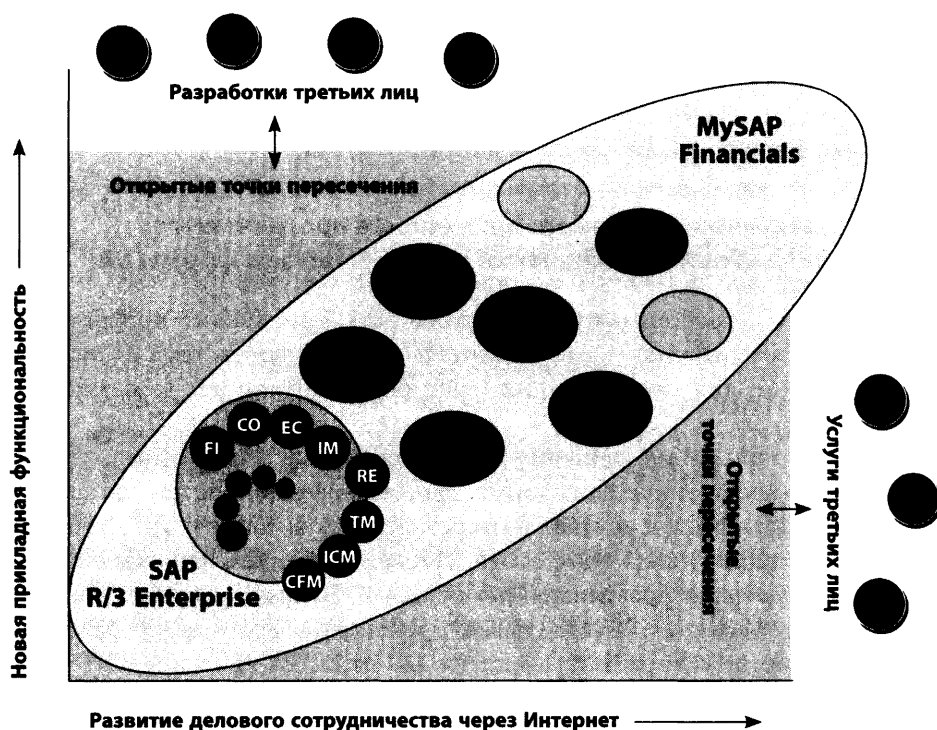


Рис. 8.7. Решение mySAP Financials (SAP AG, 2002)

Предпосылкой этого служит интегрированное согласованное планирование затрат, выручки и конечного результата единиц процесса функционирования предприятия, влияющих на получение прибыли (центр затрат, заказ, носитель затрат).

Система BW, предлагаемая фирмой SAP AG, представляет собой систему, которая в отрыве от транзакционной системы R/3 образует базу для многообразных стандартных отчетов, а также отчетов по особым потребностям. Для системы BW в избытке сохраняются релевантные данные из базовой системы, которые дополняются данными из третьих систем и таким образом предоставляются возможности для многоплановых оценок. При этом система BW следует концепциям многомерного банка данных с возможностями анализа по методологии OLAP (OnLine Analytical Processing).

Система SEM представляет в ассортименте продуктов фирмы SAP AG новую платформу для менеджмента предприятия, которая позволяет получить доступ к данным в рамках решения «mySAP Financials». При этом информация обрабатывается — в том числе графически — и фильтруется с учетом специфических задач адресата и предоставляется затем в распоряжение руководства. При этом поддерживается решение специальных задач по управлению всем предприятием: система отражает сбалансированную систему показателей, менеджмент рисков и планирование в рамках всего предприятия.

9 ОРГАНИЗАЦИЯ (ВНЕДРЕНИЕ) КОНТРОЛЛИНГА*

9.1. Основные шаги

Под организацией контроллинга традиционно понимают его место в организационной структуре предприятия. При организации (внедрении) контроллинга прежде всего возникают следующие вопросы:

- В каком звене организационной структуры предприятия должны быть сосредоточены и выполняться задачи контроллинга?
- Каким будет круг задач отдела контроллинга? Как задачи контроллинга интегрируются с задачами других подразделений предприятия?
- Какие полномочия по принятию решений имеет контроллер?
- Какие подразделения других уровней воздействуют на работу отдела контроллинга?
- Какова последовательность процессов контроллинга?

В принципе задачи контроллинга может выполнять или специализированный отдел, или структурные подразделения предприятия, которые, кроме этого, имеют и другие задачи (например, отдел учета, плановый отдел, руководство предприятия, подразделения исполнительного уровня). В дальнейшем мы будем исходить из необходимости создания специального подразделения контроллинга, поскольку именно при таком подходе — с достаточно большим объемом задач — возможна наиболее эффективная работа отдела контроллинга (лучшая общая координация, центральная инстанция для соответствующей коммуникации, квалификация).

Первый этап — определение конкретных задач контроллинга — должен быть продуман особенно глубоко и тщательно, поскольку задачи контроллинга служат существенным критерием при принятии решений на

* Подготовлено к печати дипломированным экономистом К. Вебером.

следующих этапах. Своевременный поиск сил, которые могут стимулировать развитие контроллинга как с профессиональной точки зрения, так и со стороны руководства, способствует не только соответствующему иерархическому позиционированию контроллинга, но и улучшает его восприятие на предприятии.

Второй этап — определение полномочий при принятии решений — и в литературе, и на практике вызывает разногласия и зависит от специфики предприятия. Определение полномочий связано с решением — принимаемым на следующем этапе — об организационном расположении контроллинга как штабного подразделения или подразделения линейного уровня. Что касается места в иерархии предприятия, то не оспаривается мнение, что контроллинг должен быть расположен достаточно высоко. Что при этом имеется в виду? Часто встречаются такие решения: контроллинг как штабная функция единственного управляющего делами, как функция руководства предприятия (правления), как штабная функция коммерческого директора или как линейная функция, непосредственно подчиненная коммерческому директору.

Для определения внутренней организации контроллинга необходимо ответить на следующие вопросы:

- Какие задачи должны быть поручены отдельным структурным единицам контроллинга?
- Какие иерархические уровни должен иметь контроллинг?
- Нужны ли специализированные должности контроллеров (например, контроллер по кадровым вопросам) и можно ли при определенных обстоятельствах организационно интегрировать их в соответствующие подразделения (при сохранении, например, профессиональной, дисциплинарной подчиненности центральному контроллингу)?

Совокупность всех решений, принятых на этих этапах, обобщается в описании рабочих мест контроллеров и документируется в руководящих указаниях по их работе и нормам поведения.

На последнем этапе необходимо разработать программу обучения, которая раскрывала бы участникам результат внедрения или улучшения системы контроллинга и знакомила бы их с положениями, регулирующими организацию и процессы реализации задач контроллинга, и новыми инструментами (рис. 9.1).

Решение всех вышеперечисленных вопросов организации контроллинга приводит к созданию целостной системы контроллинга на предприятии. Однако останавливаться на этом неправильно, поскольку контроллинг необходимо понимать как систему, которая постоянно развивается и совершенствуется. «Архитектор» организации контроллинга должен планировать «открытые двери» и «свободный взгляд» для новых требований и вызовов. Самые интересные современные требования мы обсудим в главе 10.

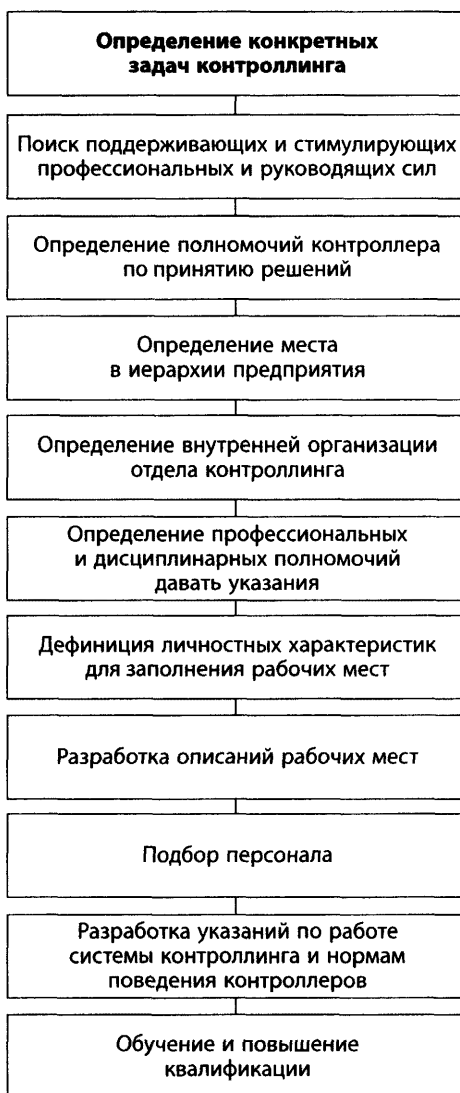


Рис. 9.1. Последовательность этапов

9.2. Что для этого необходимо

9.2.1. Детерминанты организации контроллинга

В связи с многообразием внутренних и внешних факторов влияния, которые воздействуют на организационную структуру предприятия, не может быть общих и приемлемых для всех положений о «правильной» организации контроллинга. Факторы влияния на системы контроллинга уже

рассматривались в разделе 3.2. Факторы влияния на организацию системы и процессов контроллинга делятся на внешние и внутренние (ср.: *Bleicher*, 1991, S. 44).

Внешние факторы влияния (обусловлены окружающей средой): общая экономическая ситуация, рынок работы и капитала, рынок снабжения и сбыта, конкурентные условия, изменения технологии.

Внутренние факторы влияния (обусловлены предприятием): величина предприятия, продуктовая программа, технологии производственных процессов и обработки информации, правовая форма и отношения собственности.

Факторы влияния, обусловленные персоналом: уровень образования, профессиональный опыт, предпринимательское мышление сотрудников и готовность брать на себя ответственность, привязанность к предприятию.

Эмпирические исследования показывают, что важнейшими факторами влияния на организацию контроллинга являются величина предприятия и динамика внешнего окружения. Влияние *величины* предприятия на организацию контроллинга установить довольно просто. Если на небольших и средних предприятиях функции контроллинга часто выполняются управляющим делами или руководителем отдела учета, то на более крупных и больших предприятиях создаются специальные отделы или департаменты контроллинга или даже подразделения контроллинга в рамках правления предприятия с широким кругом задач по координации процессов планирования, управления и контроля.

Более интересной представляется зависимость функций и организации контроллинга от *динамики окружающей среды* (*Zünd*, 1979). На предприятиях, работающих в стабильной окружающей среде (постоянный рынок сбыта, никаких технологических изменений), задачи контроллинга ограничиваются рутинными действиями; в таких случаях о контроллере говорят как о «регистраторе». В условиях ограниченной динамичности внешнего окружения контроллер выполняет задачи «навигатора»: он предоставляет соответствующим подразделениям инструменты планирования и контроля. В условиях чрезвычайно динамичного внешнего окружения количество проблем, которые необходимо решать, существенно возрастает. В такой ситуации контроллер работает как «инноватор», который непосредственно участвует в решении проблем.

Организационное закрепление функции контроллинга в структуре предприятия необходимо осуществлять в соответствии со значением задач контроллинга для предприятия.

9.2.2. Оформление контроллинга в иерархии предприятия

Позиция контроллера в иерархии предприятия в значительной мере зависит от задач, которые он призван решать. Этот принцип можно сформулировать так: организационный статус контроллера должен позволять выполнять поставленные перед ним задачи.

Чтобы расположить контроллинг в иерархии предприятия, необходимо понять, можно распределить все функции контроллинга между существующими подразделениями или нужно создавать самостоятельные подразделения (подотделы, отделы и т. п.) контроллинга.

9.2.2.1. Оформление контроллинга без подразделений

Существует несколько вариантов реализации такого организационного решения. Можно передать функции контроллинга ответственному за учет, т. е. тому подразделению, которое принимает существенное участие в процессах информационного обеспечения на предприятии. Однако при этой организационной форме контроллинга возникает опасность, что руководитель отдела учета в недостаточной степени сможет заниматься выполнением важных задач контроллера. Из-за сильной ориентации системы учета на прошлые показатели он едва ли будет в состоянии успешно реализовать задачи контроллинга, имеющие направленность в будущее, на узкие места и цели предприятия. По-другому эту ситуацию можно оценить, если существует стратегический менеджмент затрат. Ориентация на будущее является здесь центральной идеей.

Другой крайностью организации контроллинга без создания специальных подразделений является распределение задач контроллинга между всеми подразделениями, выполняющими руководящие функции. Если при этом не будет осуществляться целенаправленный и организованный обмен информацией между отдельными сферами (например, путем целенаправленного создания специальных групп), то может остаться нереализованным принцип контроллинга о целенаправленной поддержке руководства путем координации деятельности различных подразделений.

Отказ от создания подразделений контроллинга может обусловить и другие недостатки или угрозы:

- на предприятии не будет центрального партнера по коммуникации (= контроллер), профессионально компетентного и одновременно независимого (он не должен представлять интересы каких-либо подразделений), чтобы нейтрально оценивать варианты решений;
- децентрализованное выполнение задач контроллинга увеличивает рабочие нагрузки на существующие подразделения. У задействованных сотрудников это часто вызывает негативное восприятие контроллинга;
- контроллинг предполагает специальные знания о методах. Их усвоение требует от руководящих работников серьезных усилий, необходимая мотивация для которых во многих случаях отсутствует;
- реализация «философии» контроллинга требует целостного целенаправленного мышления с учетом комплексных взаимосвязей различ-

ных факторов влияния. Поэтому наряду с упомянутыми проблемами мотивации возможны проблемы с квалификацией руководящих сил (особенно на малых и средних предприятиях).

9.2.2.2. Оформление контроллинга при создании специальных подразделений

В большинстве случаев интеграция контроллинга осуществляется путем создания самостоятельного подразделения. Это влечет за собой, как правило, изменение полномочий и ответственности в других сферах. При интеграции контроллинга в существующую организационную структуру необходимо прежде всего различать профессиональные и дисциплинарные полномочия контроллера давать указания.

Организация большинства предприятий характеризуется параллельным функционированием штабных и линейных подразделений (рис. 9.2). Перед созданием подразделения контроллинга необходимо принципиально решить вопрос, кем будут выполняться задачи, входящие в сферу контроллинга, — подразделением штабного уровня или линейным подразделением.

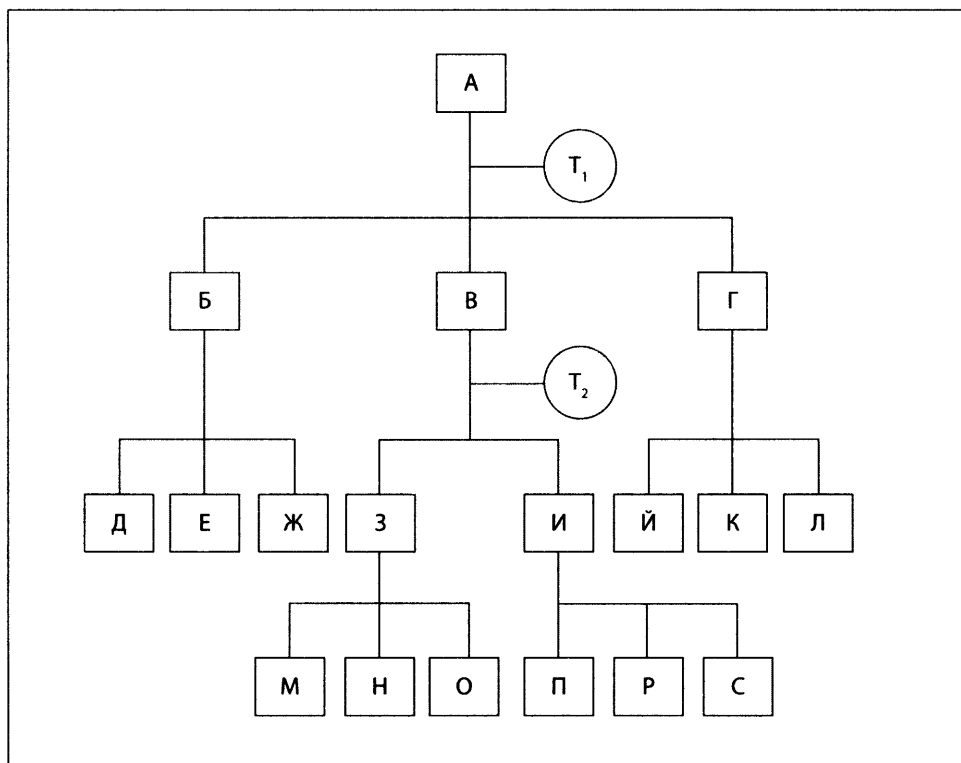


Рис. 9.2. Пример штабно-линейной организации

Характерной чертой *линейных* инстанций является четкое урегулирование компетенций давать указания: нижестоящие линейные единицы в дисциплинарном плане подчиняются вышестоящим подразделениям. *Штабные* инстанции не имеют по отношению к линейным подразделениям права принимать решения или давать указания. Они служат прежде всего для того, чтобы своей консультативной деятельностью, усилиями по подготовке решений и другими услугами уменьшить рабочую нагрузку на линейное подразделение, в состав которого они организационно входят. Типичными примерами штабных инстанций являются юридические отделы, отделы по работе с общественностью или ревизионные отделы. Поскольку контроллинг понимают как специальную форму поддержки руководства, то создание штабного подразделения контроллинга, которое подчинено высшему руководящему уровню, следует считать эффективным решением для закрепления в иерархии предприятия способа мышления, ориентированного на результат.

Чем больше предприятие, тем в меньшей степени задачи контроллинга могут выполняться в полном объеме центральным отделом. Поэтому создаются децентрализованные отделы контроллинга в различных сферах деятельности предприятия, которые в дисциплинарном отношении подчиняются руководителю соответствующего специального подразделения (например, производственный контроллер, контроллер службы сбыта, контроллер завода).

Если эти отделения контроллинга организуются также по штабному принципу, необходимо различать профессиональную и дисциплинарную подчиненность децентрализованного контроллера. Мы хотели бы это раскрыть на примере производственного контроллера (рис. 9.3).

Производственный контроллер дисциплинарно подчинен руководителю производства, т. е. он получает от него указания, какие задачи должен решать. Для выполнения этих задач производственному контроллеру в определенных ситуациях необходимы специальные инструменты (например, инвестиционный расчет). Но для того чтобы формально правильно применить методику инвестиционного расчета, он должен обращаться дополнительно к профессиональным указаниям центрального контроллера. В таких случаях говорят об организации по принципу пунктирной линии.

Вследствие двойного подчинения децентрализованный контроллер часто вовлекается в конфликт интересов, если указания руководителя его подразделения не удастся согласовать с мнением главного контроллера. В этом случае на практике нередко принимают положения, регулирующие полномочия по тем или иным специальным задачам.

Возможность организационного размещения децентрализованного подразделения контроллинга состоит в его подчинении как в профессиональном, так и дисциплинарном плане руководству соответствующей сферы деятельности предприятия (например, директору завода, руководителю

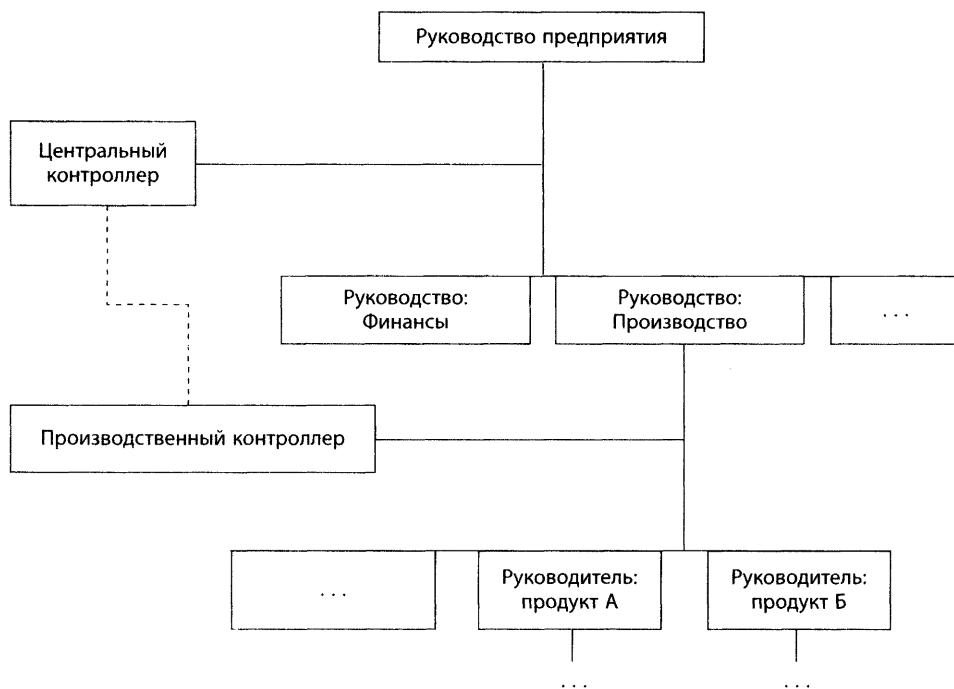


Рис. 9.3. Принцип пунктирной линии в штабно-линейной организации

производства). Эта организационная форма на практике встречается реже, нежели организация по принципу пунктирной линии, поскольку она имеет серьезные недостатки. Отрыв от центральной структуры контроллинга может привести к тому, что в рамках всего предприятия не будет обеспечиваться единообразное применение инструментов контроллинга (например, методов инвестиционных расчетов) и будет заметно осложнена координация планирования и контроля.

Довольно часто на крупных предприятиях жесткая штабно-линейная организация нецелесообразна, так как отдельные задачи (к примеру, планирование нового продукта) затрагивают все функциональные сферы предприятия и их выполнение может координироваться только подразделением, определенным как главное. Чтобы избежать необходимости привлекать к принятию решения или выходу из проблемной ситуации руководство предприятия как высшую инстанцию, создаются проектные группы. Они формируются из представителей различных сфер деятельности предприятия, которые работают на общую цель.

Комбинацию распределения задач в профессиональном плане и с ориентацией на объекты можно отразить в матричной организации (рис. 9.4), в которой контроллинг представлен как функция поперечного сечения. Участие контроллера в проектах служит поддержке менеджеров проектов.

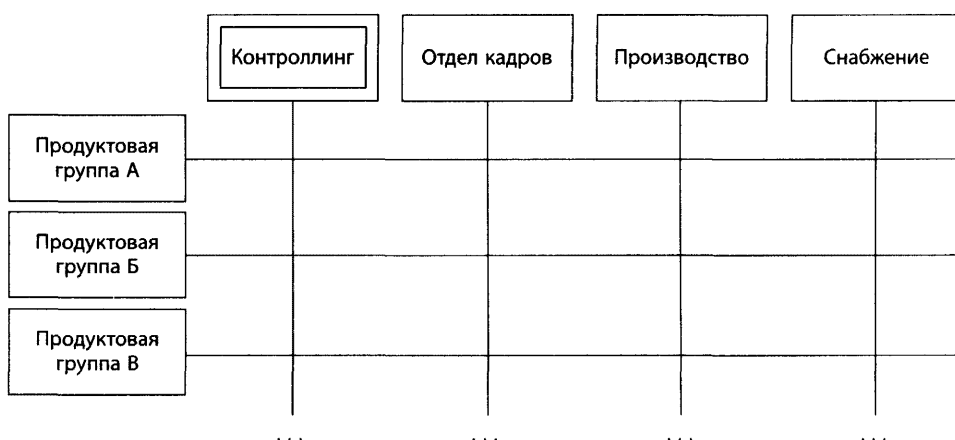


Рис. 9.4. Матричная организация

Выполнение задач проектного контроллинга может осуществляться или центральным подразделением контроллинга, или децентрализованным контроллером проекта. Поскольку задачи деятельности предприятий все чаще решаются в форме проектов, роль и функции проектного контроллинга приобретают все большее значение.

9.2.2.3. Самоконтроллинг

Организация контроллинга как самостоятельной структурной единицы на многих предприятиях привела к вынесению функций контроллинга за рамки задач менеджмента или руководства предприятия. Эта форма «отчужденного» контроллинга обусловила глубокое распределение задач и комплексные структуры внутри самого контроллинга. В эпоху, когда внешнее окружение предприятия подвергается очень быстрым изменениям, а руководящие силы должны постоянно принимать важные решения, возникает вопрос о вариантах традиционной организации контроллинга.

Один из вариантов, при котором неконтроллер лишь получает услуги контроллинга, так называемый самоконтроллинг. При этом подходе отдельные менеджеры или сотрудники исполнительных уровней берут на себя выполнение задач контроллинга. На предприятии, организованном по принципу самоконтроллинга, в круг задач руководителя сборочного цеха входит, например, определение количественных показателей экономической эффективности различных вариантов инвестиций для расширения сборочных мощностей. Контроллер обеспечивает правильное применение руководителем сборочного цеха предоставленных ему инструментов для оценки инвестиций и оказывает ему помощь в интерпретации полученных результатов. И наоборот, на предприятиях с четко выраженной формой

«отчужденного» контроллинга в круг задач контроллинга входит расчет количественных показателей поступлений и инвестиционных выплат в производственный сектор и интерпретация результатов.

Предпосылкой успешной реализации самоконтроллинга на предприятии является решение вопроса, какие задачи контроллинга должен взять на себя менеджмент и в какой форме контроллинг будет оказывать ему поддержку. Чтобы получить необходимые знания по контроллингу, руководящие работники должны пройти соответствующее обучение. Чтобы самоконтроллинг действительно практиковался менеджерами, непременно должны быть обеспечены условия, при которых менеджеры располагали бы необходимой свободой действий и принятия решений. Неразумной представляется, например, ситуация, в которой ответственный за информационные технологии должен регулярно проводить сравнение и устанавливать отклонения плановых и фактических затрат на ИТ, не имея возможностей влиять на эти затраты, поскольку ответственность за реализацию важных проектов в сфере ИТ возложена на специализированные подразделения предприятия.

Распространение самоконтроллинга ведет к изменению задач контроллеров. Для них становятся более важными задачи модерирования, передачи знаний, оказания услуг и обучения менеджмента, а также распространения новых идей контроллинга. Преимущество самоконтроллинга состоит прежде всего в существенном сокращении времени на реагирование при возникновении отклонений, поскольку в таких условиях важные задачи контроллинга по планированию и контролю выполняются носителями управленческих решений. Тем самым реализуется и старое требование о перемещении контроллинга в умы сотрудников. Тем не менее выполнение менеджерами или сотрудниками всех функций контроллинга не представляется ни возможным, ни целесообразным.

9.2.3. Процесс контроллинга

До сих пор в рамках дискуссии о возможностях организационного оформления контроллинга главное внимание было сконцентрировано на вопросах организационного построения. Для эффективной деятельности контроллинга решающее значение имеет то, как задачи контроллинга с точки зрения логики и времени согласованы между собой и с другими процессами на предприятии. Поэтому организация процессов контроллинга должна считаться такой же важной, как и организация его построения. На практике эта ориентация в контроллинге на последовательность определенных шагов находит свое выражение в установлении регулярно происходящих процессов контроллинга. В центре внимания при этом находятся процессы, особенно ресурсоемкие или значимые для управления предприятием, например: процесс планирования, производственный учет или отчетность. Польза видения задач контроллинга с ориентацией на процессы

состоит в отражении логической последовательности выполнения задач контроллинга, распределения ответственности, необходимых исходных данных для реализации отдельных задач, а также результатов, которые должны быть достигнуты.

На предприятиях с централизованными и децентрализованными структурными единицами контроллинга при формировании процессов контроллинга появляется еще один важный аспект. Передача задач контроллинга децентрализованным контроллерам обеспечивает тесное сотрудничество контроллинга с оперативными подразделениями (см. раздел 9.2.2). Как можно разграничить процессы централизованного и децентрализованного контроллинга показано на примере среднего машиностроительного предприятия (рис. 9.5).

Должно обеспечиваться и эффективное сотрудничество децентрализованных контроллеров с централизованным контроллингом. Чтобы сотрудничество в местах пересечения централизованного и децентрализованного контроллинга функционировало бесперебойно и беспрепятственно, целесообразным представляется составление диаграмм протекания релевантных процессов. Эти диаграммы отражают в графической форме последовательность шагов контроллинга, ответственных за их реализацию, необходимые исходные данные для осуществления каждого шага и ожидаемые результаты. На примере инвестиционного планирования (рис. 9.6) показано, как могут быть структурированы и отражены процессы контроллинга, в которых задействованы многие подразделения предприятия (правление, централизованный, а также децентрализованный контроллинг).

9.2.4. Примеры из практики

Издательская группа ООО «Медиен»

На примере средней издательской группы, которая в дальнейшем именуется ООО «Медиен», мы хотели бы обсудить вопросы размещения контроллинга в организационной структуре предприятия, а также организации самого контроллинга (рис. 9.7). ООО «Медиен» было основано в 1955 г. и сконцентрировало свою деятельность на следующих направлениях: средства массовой информации и коммуникация, программные решения и системы программного управления по картам для предприятий банковского и страхового сектора. Наряду с основной компанией к ООО «Медиен» сегодня принадлежат еще десять специализированных фирм. На протяжении двух последних десятилетий оборот ООО «Медиен» увеличился почти в четыре раза: в 1985 г. он составлял 150 млн. евро, а в конце 2001 г. достиг 550 млн. евро. Соответственно на протяжении последних десяти лет удвоился и количественный состав персонала: с 700 до 1510 сотрудников.

Руководитель центрального отдела контроллинга подотчетен непосредственно члену руководства ООО «Медиен», ответственному за департамент

	Централизованный контроллинг	Децентрализованный контроллинг
Стратегическое планирование	- Согласование стратегий полей предпринимательской деятельности со стратегией предприятия Построение системы учета и отчетности для реализации стратегии (сбалансированная система показателей)	Расчет различных сценариев для оценки стратегий полей предпринимательской деятельности - Контроль/отчетность о реализации стратегии на уровне главных управлений
Оперативное планирование	- Разработка для всего предприятия указаний по планированию и календаря планирования, а также контроль их реализации - Проверка децентрализованных детальных планов и их консолидация в единый общий план	Трансформация целей ГУ на поля деятельности и структурные подразделения - Осуществление детального планирования: калькуляция продуктов и планирование центров затрат - Ввод результатов планирования в программу SAP
Приблизительный расчет ожидаемых показателей	- Консолидация результатов различных сфер в едином расчете ожидаемых показателей деятельности предприятия Комментирование результата и доклад руководству предприятия	Ежемесячный расчет ожидаемых показателей по главным управлениям с комментарием
Производственный учет	- Формирование базовых принципов осуществления расчетов (центр — управление) - Внедрение, поддержка и осуществление производственного учета при помощи программы SAP	- Создание каталогов производительности и продуктов со всеми расчетными ценами - Установление ключей расчетов - Проведение сравнения продуктов на рынке (бенчмаркинг продуктов)

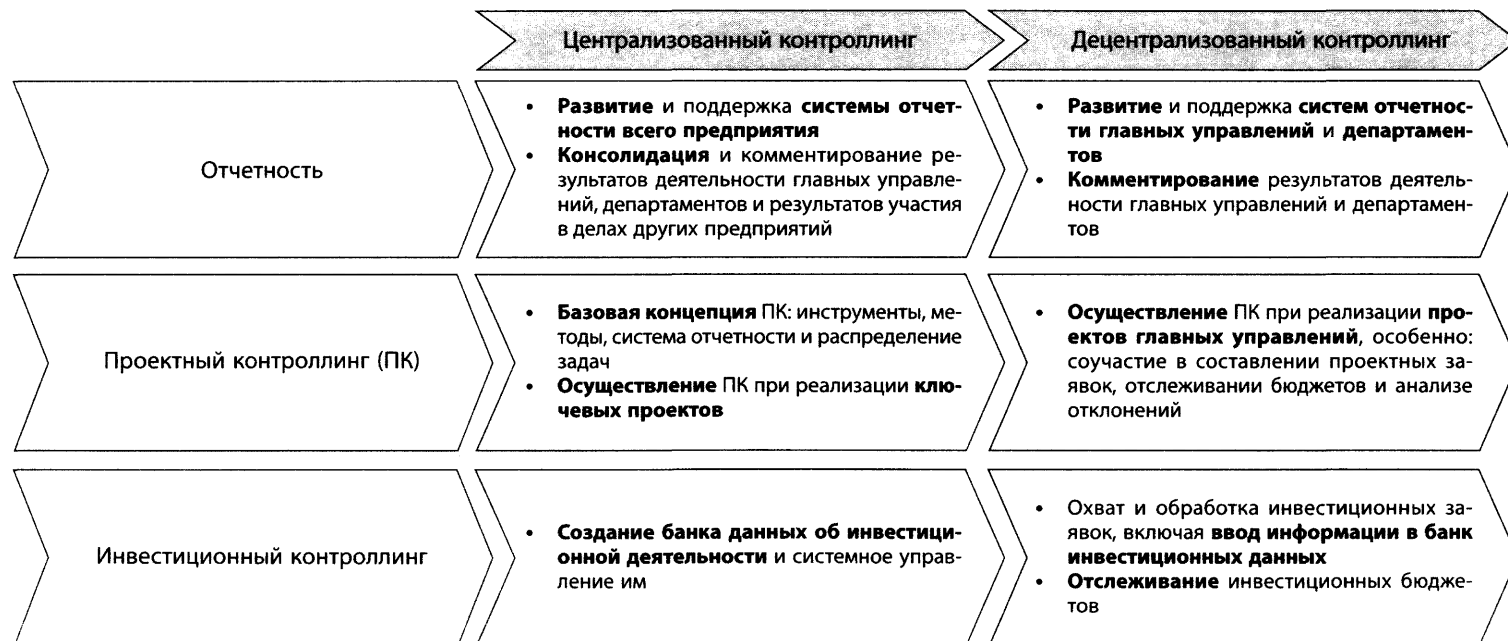


Рис. 9.5. Процессы контроллинга на среднем машиностроительном предприятии

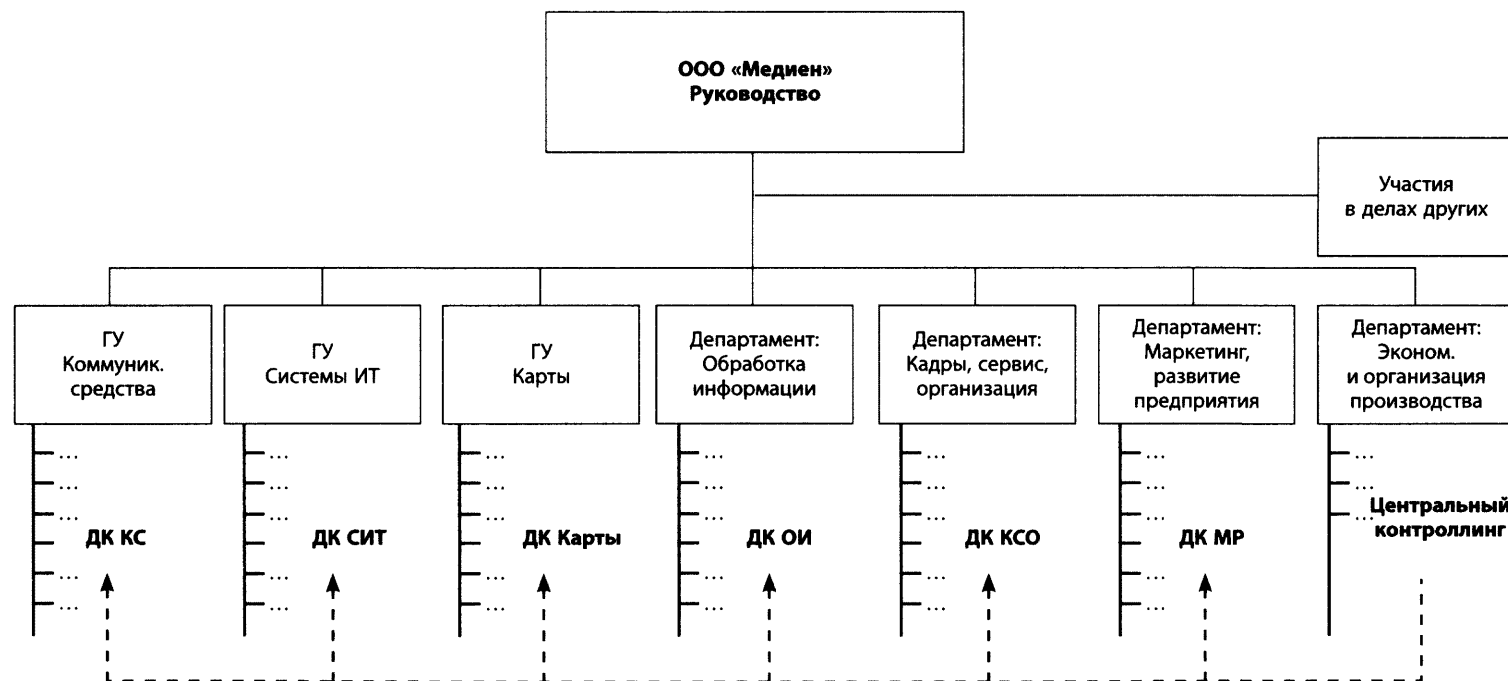


Рис. 9.7. Организационное расположение контроллинга в структуре управления ООО «Медиен»

«Экономика и организация производства». Центральный отдел контроллинга имеет полномочия давать профессиональные указания и разрабатывать директивные документы в рамках всей группы. Центральный отдел контроллинга оказывает поддержку прежде всего в таких аспектах, как стратегическое планирование, составление специальных анализов, развитие методов и концепций, а также контроллинг группы в целом. В противоположность этому, основные задачи децентрализованного контроллинга в департаментах и главных управлениях следующие: оперативное планирование, отчетность, составление калькуляций, подготовка специальных аналитических материалов, реализация концепций контроллинга в соответствии с целеустановками центрального отдела контроллинга. При таком организационном построении контроллинга достигается большая близость к департаментам и главным управлениям с учетом специфики их деятельности. Хотя контроллеры департаментов и главных управлений локально размещены при руководителях этих подразделений, профессионально и дисциплинарно они подотчетны руководителю центрального отдела контроллинга, чем обеспечивается более высокая независимость контроллинга от руководителей департаментов и главных управлений.

9.2.5. Контроллинг персонала

До сих пор в центре внимания нашего изложения находилась организация контроллинга на предприятиях, которые имеют многие специализированные структурные подразделения или активно функционируют во многих сферах предпринимательской деятельности. Если же контроллинг занимается отдельными функциями предприятия, например снабжением или сбытом, принято говорить о функциональном контроллинге. Поэтому задачи функционального контроллинга необходимо искать в планировании, контроле, управлении и информационном обеспечении функциональных подразделений.

Затраты на человеческий труд на многих предприятиях составляют существенную часть совокупных затрат. На этом фоне отражение формирования стоимости человеческого труда является важной, но сложной задачей контроллинга. Сложности в оценке стоимости человеческих ресурсов привели к развитию контроллинга персонала как одного из функциональных вариантов контроллинга. Возникновению и развитию контроллинга, нацеленного на работу с персоналом, способствовали возрастающие квалификационные требования к сотрудникам в связи с постоянным технологическим прогрессом и выделение ключевых квалификационных характеристик сотрудников (например, готовность к постоянному повышению квалификации, умение и желание работать в команде, гибкость).

Контроллинг персонала необходимо понимать как сквозную функцию, которая вносит вклад в планирование, контроль, управление и информа-

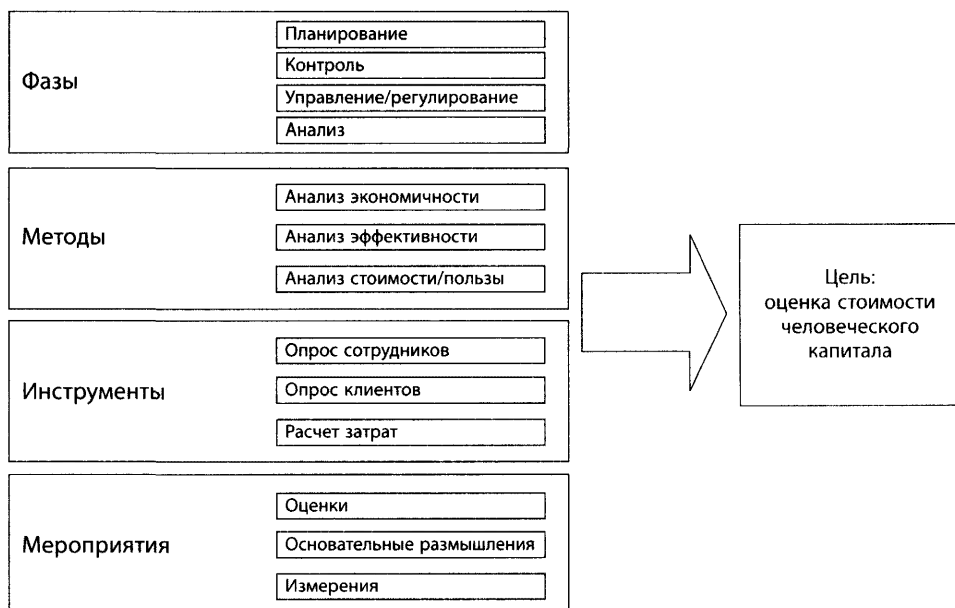


Рис. 9.8. Составляющие контроллинга персонала

ционное обеспечение всех кадрово-экономических мероприятий. Наряду с различными фазами контроллинга персонала различают также соответствующие методы и инструменты (рис. 9.8).

В рамках контроллинга персонала для измерения формирования стоимости обращаются к показателям. В последние годы в теории и практике были разработаны многочисленные системы показателей для определения вклада работы с персоналом в конечный результат. Традиционно, и это отражает рис. 9.9, эти системы показателей для кадрово-экономической сферы ориентируются на отдельные задачи по работе с персоналом.

Создание обширного каталога показателей связано с существенными дополнительными затратами. Однако при многократном применении каталога эти значительные дополнительные затраты обращаются в преимущество постоянной работы именно с теми показателями, которые ориентированы на потребности предприятия. И все же при формировании систем показателей для сферы персонала необходимо обращать внимание на то, чтобы система показателей была сфокусирована на самые важные и релевантные для принятия решений величины. В противном случае возникает опасность перенасыщения получателей информацией. Кроме определения релевантных для управления предприятием величин и их соотношений, при составлении каталогов показателей нельзя забывать и об убедительности показателей.

(1) Потребность в персонале и его структура	Чистая потребность в персонале Объем работы/ рабочее время Квалификационная структура Доля женщин Средний возраст Средний период работы на предприятии
(2) Прием персонала	Количество кандидатов на одно место для обучения Квота собеседований с претендентами на работу Эффективность путей привлечения рабочей силы Затраты на прием на работу одного сотрудника Продуктивность работы по привлечению рабочей силы Степень покрытия потребностей в персонале Доля ранней текучести Количество пожеланий о переводе на другое рабочее место после короткого периода работы на прежнем рабочем месте
(3) Работа (использование) персонала	Заданное время (на выполнение работ) Коэффициент производительности труда Производительность труда Структура рабочих мест Квота сверхурочных часов Средние затраты на один сверхурочный час Диапазон производительности
(4) Сохранение персонала и стимулирование производительности	Доля текучести кадров Затраты, связанные с текучестью Доля заболеваемости Частота несчастных случаев Потери рабочего времени из-за несчастных случаев Затраты, связанные с несчастными случаями на работе Структура форм заработной платы Доля участия каждого сотрудника в прибыли предприятия Расходы на добровольные социальные услуги предприятия на одного сотрудника Удовлетворенность сотрудников
(5) Развитие персонала	Доля обучаемых Доля тех, кто после обучения принимается предприятием на работу Ежегодное время повышения квалификации в расчете на одного сотрудника Доля затрат на развитие персонала в совокупных затратах
(6) Рационализаторство	Доля рационализаторских предложений Структура разработчиков рационализаторских предложений Время обработки одного рационализаторского предложения Квота внедрения рационализаторских предложений Доля экономии благодаря рационализаторским предложениям
(7) Увольнение персонала	Выходное пособие на одного увольняемого сотрудника
(8) Планирование и контроль затрат на персонал	Персоналоемкость Затраты на персонал в процентах стоимости Доля дополнительных затрат на персонал Затраты на персонал на одного сотрудника

Рис. 9.9. Показатели для управления персоналом

10 ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ КОНТРОЛЛИНГА

10.1. Современные тенденции развития окружения, компании и контроллинга

Современная компания, а вместе с ней и система контроллинга, находится под воздействием большого числа меняющихся факторов. Эти факторы задают рамки функционирования компании в целом и ее системы контроллинга. Если эти рамки меняются, то изменения должны происходить и внутри компании, и в системе контроллинга (рис. 10.1). Можно говорить, что в дальнейшем ситуация будет характеризоваться возрастающей динамикой (частота и скорость изменений), а также сложностью (число и разнообразие) происходящих событий.

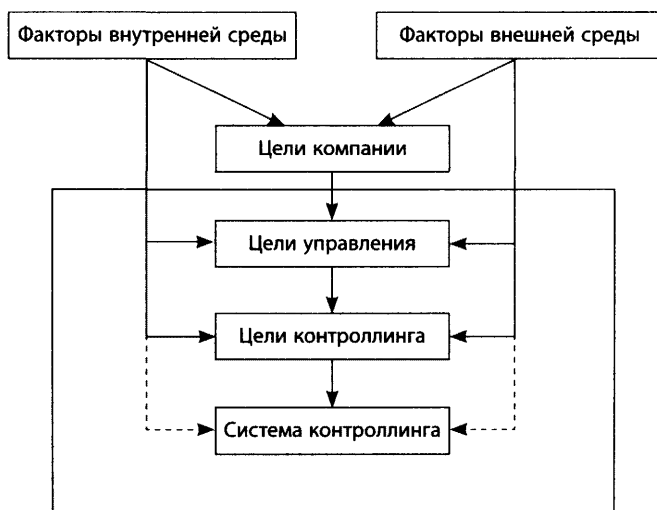


Рис. 10.1. Рамки функционирования системы контроллинга (Arnaout, Gleich, Seidenschwarz, Stoj, 1997, S. 6)



Рис. 10.2. Важнейшие изменения в окружении компаний (Picot, Reichwald, Wigand, 2003)

Факторы внешнего окружения по их происхождению можно разделить на следующие категории: конкуренция, техника, общественные ценности (рис. 10.2).

Возрастанием динамики и сложности обусловлено усиление нестабильности внешнего окружения предприятия. Следствиями нестабильности внешней среды стали: высокая степень неуверенности, внедрение инноваций, обострение конкуренции, увеличение рисков, нестабильность внутри предприятия.

В силу обозначенных причин ситуация на многих предприятиях не может считаться удовлетворительной. В первую очередь критике подвергаются принципы централизации в структуризации и управлении предприятиями, а также тейлористский принцип разделения труда. Популярно мнение, что предприятия должны стремиться к оптимизации процессов создания ценности и их интернационализации. В силу обозначенных причин многие компании стремятся перейти от тейлористской к процессно-ориентированной организации труда. Другая очевидная тенденция — усиление предпринимательства внутри предприятия, что означает необходимость разработки соответствующих координирующих механизмов. Возможные механизмы с указанием преимуществ и недостатков описаны в схеме на рис. 10.3.

Координация путем непосредственной личной коммуникации
Координация путем личных указаний: – Решения принимаются на местах, которые находятся относительно далеко от места событий + Высокая гибкость Координация путем самосогласования и самокоординации: – Большие затраты на поиск решения + Высокая мотивация сотрудников
Координация путем коммуникации, определенной технократическими средствами
Координация путем разработки программ: – Жесткость, невысокая мотивация сотрудников + Ясные и единые алгоритмы Координация путем разработки планов: – Изменение планов при новых разработках + Ограниченная во времени результативность, способность к адаптации

Рис. 10.3. Возможные механизмы координации (Kieser, Kubicek, 1992)

Следствием изменений во внешней и внутренней среде, существенных отличий между немецкими и японскими предприятиями в области производительности, гибкости и качества стали многочисленные попытки адаптации предприятий к новым требованиям. На этой волне были разработаны новые концепции — сегментация, всеобщее управление качеством (Total Quality Management), «стройное» производство (Lean Production), «стройный» менеджмент (Lean Management), реинжиниринг и редизайн процессов (Process Reengineering, Process Redesign).

Описанные выше изменения еще раз обозначили недостатки современной концепции контроллинга. Критика связана в первую очередь с тем, что функция контроллинга на многих предприятиях не включена в цепочку создания стоимости, а выполняется специальным подразделением. Решение состоит в передаче функций контроллинга подразделениям, непосредственно включенным в цепочку создания стоимости. Речь при этом идет о построении процессно-ориентированной структуры.

Кроме того, отмечается, что системы учета зачастую слишком сложные, неудобные для пользователя, слишком детализированные, слишком обширные и оставляют без внимания немонетарные показатели. Оперативный контроллинг к тому же ориентирован на прошлое. Клиенты системы контроллинга страдают от недостатка информации, не предоставляемой отделом контроллинга. И наконец, система контроллинга должна меняться в сторону повышения децентрализации, самоорганизации, самоконтроля и самоуправления.

10.2. «Новый контроллинг»

Описанные выше аспекты предъявляют новые требования к развитию контроллинга, который должен развиваться как часть системы управления. Это означает необходимость изменения существующих механизмов планирования, контроля и координации. Выполнение этих требований предполагает реинжиниринг системы контроллинга.

Основопологающих принципов реинжиниринга системы контроллинга три: принцип процессно-ориентированной интеграции задач, принцип самоответственности и самоуправления, принцип ориентации на клиента. В процессе реинжиниринга изменяются в первую очередь задачи контроллинга и его организационная структура. Кроме того, меняется инструментарий системы контроллинга, после чего начинается отработка новых правил на практике (Horváth, 2001, S. 889).

В основе реорганизации задач контроллинга лежит идея самоконтроллинга. Цель контроллинга состоит не в управлении менеджерами со стороны, а в содействии им в процессе самоуправления. В рамках системы самоконтроллинга на уровне управления также практикуется идея отказа от распределения работ. Функции контроллинга начинают выполнять отдельные менеджеры (полностью или как минимум частично). Самоконтроллинг можно понимать как реинтеграцию задач контроллинга в систему менеджмента (Krystek, 1995, S. 26).

При новом распределении задач следует иметь в виду, что часть из них, которые до сих пор выполнялись контроллером, должна остаться именно у него. Смысл самоконтроллинга не состоит в том, чтобы сделать контроллера безработным. Как правило, сначала определяется, какая часть задач контроллинга должна быть передана менеджеру, а затем — в какой степени в процесс контроллинга будут вовлечены другие сотрудники компании.

В ходе реинжиниринга системы контроллинга происходит перераспределение задач, связанных с процессом планирования, контроля и информационного обеспечения. На первом этапе анализируются все возможные действия, связанные с выполнением перечисленных функций. Далее обсуждается, кто конкретно будет отвечать за отдельные этапы этих процессов. При реструктуризации задач контроллинга следует иметь в виду, что менеджеры структурных подразделений компании, как правило, хорошо знают специфику своих участков работы. Этот факт является аргументом в пользу того, что выполнение функций контроллинга должно смещаться на линейные должности. Одновременно следует обеспечить единство и сквозной характер выстраиваемых систем. Это задача централизованной службы контроллинга. Таким образом, важно найти «золотую середину» между близостью к «месту событий» и способностью отследить общий ход событий. Пример того, как новое распределение задач может выглядеть применительно к системе планирования, представлен на рис. 10.4.



Рис. 10.4. Новое распределение задач в сфере планирования

Перераспределение задач влияет на организацию отдела контроллинга. Как правило, речь идет о его сокращении, поскольку объем выполняемых задач существенно уменьшается. Однако на этапе реструктуризации объем работы контроллера может существенно увеличиться, так как ему приходится выполнять многочисленные дополнительные функции — организационные, координирующие и пр. Контроллер также на первых порах оказывает содействие и консалтинговые услуги сотрудникам, которые начинают выполнять новые для себя задачи. Следствием этого может быть даже увеличение штата отдела контроллинга. Однако в конечном итоге, после того как установлены и отработаны новые «правила игры», важно не допустить сохранения увеличенной численности в отделе контроллинга. Выполнение этих задач означает повышение степени централизации и снижение степени специализации в работе отдела контроллинга. Дополнительно следует продумать порядок распределения задач между контроллером и менеджером. В этом смысле возможной формой организации отдела контроллинга является смешанный вариант, включающий элементы штабного и линейного подразделения. Возможности и ограничения системы самоконтроллинга представлены на рис. 10.5.

Контроллинг можно понимать как управленческую функцию, выполняемую каждым менеджером. Другими словами, руководящий персонал должен

Возможности	Ограничения
• Выполняются требования к построению новой концепции контроллинга («стройность», децентрализация, интегрированность, ориентированность на процессы, активность и ориентированность на командную работу) • Связь с практикой • Возможность адаптации к особенностям конкретной сферы задач • Последующее соблюдение заповедей контроллинга • Создание больших возможностей в построение систем планирования, контроля и информационного обеспечения • Высвобождение контроллера от традиционных задач позволяет ему выполнять задачи коучинга, модерации и обучения	• Необходимо согласие всех участвующих сторон • Мотивация участвующих сторон • Опасность перегрузки участвующих сторон • Необходимость наличия «контроллинговой» культуры в системе управления («контроллинговое сознание», доверие, готовность и способность к изменениям и пр.) • «Ломка» локальных систем • Постановка целей без согласования с «верхами» • Недостаточная готовность к самоуправлению • Конфликты и сложности при согласовании отдельных аспектов • Проблемы в управлении и координации деятельности предприятия в целом • Опасность «субоптимизации»

Рис. 10.5. Возможности и ограничения концепции самоконтроллинга

уметь самостоятельно интерпретировать возникающие отклонения, понимать и прогнозировать последствия принимаемых управленческих решений. В идеальном случае менеджер сам выполняет все задачи контроллера, связанные с выполнением своих управленческих задач. А контроллер в этом случае выполняет роль консультанта или тренера, помогающего менеджеру выполнять контроллинговую функцию самостоятельно. Основной принцип при этом: «Так много самоконтроллинга, насколько это возможно, так много стороннего контроллинга, насколько это необходимо».

Реинжиниринг организации контроллинга предполагает усиление акцентов процессной ориентации. Жесткое разделение работ между исполнителями уже не соответствует требованиям, выполнение которых необходимо для решения описанных выше задач. Необходимо объединение взаимосвязанных задач. При поддержке менеджеров в процессе выполнения ими функции самоконтроллинга важно анализировать все действия, входящие в цепочку создания стоимости.

Контроллинговые задачи, которые необходимо решать при выполнении тех или иных бизнес-процессов, поручаются ответственным за их выполнение. Не нужны специализированные контроллеры процессов. Команды, как правило, хорошо знают свои бизнес-процессы, поэтому способны планировать, управлять, контролировать, координировать и документировать отдельные

действия, включаемые в процессы. В большинстве случаев ответственность за ключевые бизнес-процессы возлагается на процесс-менеджеров. Система контроллинга передает в распоряжение команд соответствующие инструменты и информацию, необходимые для самостоятельного управления бизнес-процессами, оцениваемыми по тем или иным ключевым показателям. Эти инструменты должны быть простыми, гибкими, ориентированными на рынок и пользователей, а также многомерными. Команды процессов получают не только монетарную, но и немонетарную информацию — показатели, характеризующие количество (объем), время, качество и технические аспекты.

Кроме того, организация контроллинга должна удовлетворять требованиям ориентации на клиента. При этом контроллеру следует ориентироваться на потребности клиентов внутри компании и предоставлять в распоряжение коллег инструментарий, позволяющий соблюсти ориентацию на клиента на уровне предприятия в целом — например, метод расчета целевых затрат.

Описанные изменения позволяют сформировать новое понимание роли контроллинга в компании. Контроллинг в современных условиях выполняет функцию внутреннего советника (консультанта), располагающего знаниями о продуктах, клиентах и процессах. Центральные характеристики «нового контроллинга» объединены на рис. 10.6.

	«Новый»	«Старый»
Задачи	- Поддержка самоуправления - Ориентация на рынок - Интеграция стратегической и оперативной ориентации, feedforward	- Сторонний управляющий, высокая роль контролирования - Преимущественно внутренняя ориентация - Проблемы подразделений между этапами контроллинга, feedback
Организация	- Целостная и процессно-ориентированная организация - Начинается на ранних фазах, привязана к цепочке стоимости - Центр сервиса (центр прибыли) (частично) передается на аутсорсинг	- Жесткая функционально-дивизиональная и тейлористская ориентация - Начало на этапе производства; нет ориентации на цепочку стоимости - Штаб, центр затрат, исключительно взгляд изнутри
Инструменты	- Интегрирование всех измерений информации - Ориентация на стоимость компании - Активное использование IT-потенциала	- Фокусирование на счетоводстве - Ориентация на результат работы за период - Реагирование на IT
Понимание контроллинга	- Инноватор, консультант - Эксперт в области продуктов, клиентов и процессов	«Сторожевая собака» - Эксперты в области контроллинговых инструментов

Рис. 10.6. Взаимосвязанное представление «нового контроллинга» (Horváth, 2001, S. 892)

10.3. Важнейшие аспекты дальнейшего развития контроллинга

10.3.1. Контроллинг и сетевые решения

Анализ рассмотренных выше аспектов позволяет утверждать, что новые решения и концепции не могут быть больше привязаны к деятельности одного отдела (как это было, например, в 80-е годы). Решения того времени носили функционально-ориентированный характер. Концепция реинжиниринга бизнес-процессов, развивающаяся с середины 80-х, преодолевает границы отдельных подразделений и оперирует цепочками процессов, охватывающих несколько подразделений (рис. 10.7). Эта концепция позже стала использоваться в рамках различных систем, имеющих отношение к деятельности предприятия. С точки зрения современных концепций важно рассматривать сети, в которые включено то или иное предприятие, целиком, поскольку сегодня за конкурентные преимущества на рынке борются не отдельные функции, процессы или предприятия, а сети.

В отношении контроллинга это означает, что планирование, контроль и информационное обеспечение должны охватывать не отдельные части, а сеть целиком.

10.3.2. Корпоративное управление

Отдельные неудачи менеджмента привели к тому, что в Германии и в других странах в последние годы стала весьма популярной и активно обсуждаемой концепция корпоративного управления (Corporate Governance). Суть этой концепции состоит в построении правовых и фактических рамок для управления и мониторинга деятельности предприятия. В немецкой бизнес-среде существует два уровня концепции корпоративного управления: уровень законодательных ограничений и уровень «добровольных» ограничений. Они имеют значение либо для всех компаний, либо индивидуальны для той или иной компании.

Давление со стороны бизнеса заставило немецкое правительство создать в июне 2000 г. правительственную комиссию, которая через год предложила концепцию реформирования законодательства, регламентирующего деятельность бизнеса. Предложение включало создание специальной комиссии, которая разработала кодекс стандартов поведения, соблюдение которых обязательно для управления и мониторинга деятельности акционерных обществ. «Немецкий кодекс корпоративного управления» был опубликован в конце февраля 2004 г. (Werder, 2002). Этот кодекс преследует две цели. С одной стороны, он должен выполнять упорядочивающую функцию, т. е. дополнять и специфицировать законодательные ограничения. С другой стороны, кодекс рассматривается как инструмент коммуникации. Кодекс действителен для компаний, акции которых котируются на фондовых биржах.

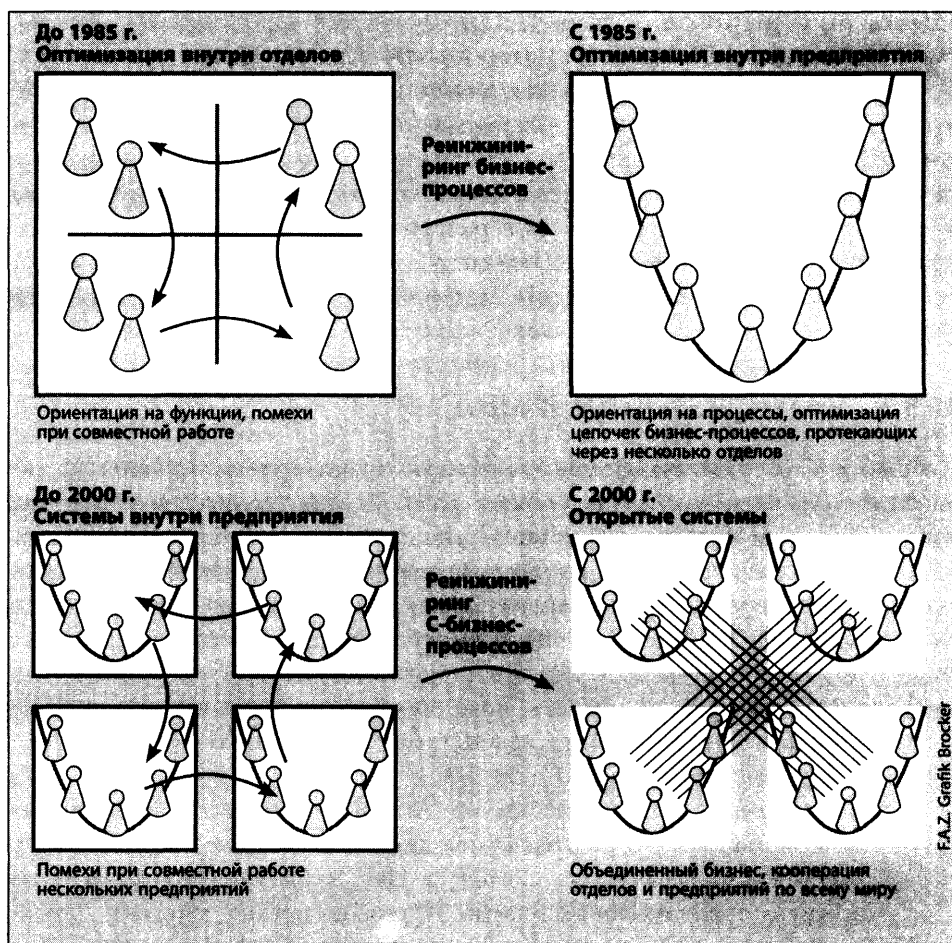


Рис. 10.7. Стадии развития оптимизации бизнес-процессов (Scheer, 2002, S. 25)

Кодекс основан на целях деятельности компании и интересах учредителей. Он включает требования к построению структур, процессов и найму лиц для управления предприятиями. Эти структуры, процессы и лица должны достичь целей, поставленных перед компаниями их учредителями. Кроме того, кодекс предусматривает проведение регулярной оценки управленческой деятельности в компаниях с целью анализа ситуации и совершенствования управленческих процессов. И наконец, кодекс затрагивает аспекты внутренней и внешней коммуникации, направленной на завоевание доверия лиц, стратегически важных для успешной деятельности компании.

Федеральный союз германской промышленности совместно с консалтинговой компанией PricewaterhouseCoopers провел исследование, после анализа результатов которого пришел к выводу, что структура Немецкого

кодекса корпоративного управления соответствует как стандартам OECD, так и жестким требованиям, применяемым в англосаксонских странах. Кодекс можно рассматривать как концепцию саморегулирования деятельности предприятия. Он направлен на совершенствование систем корпоративного мониторинга и достижение прозрачности на рынке капитала. Суммы, инвестируемые компаниями в построение систем раннего распознавания рисков и в разработку соответствующих мероприятий, призваны содействовать тому, чтобы спекулятивные корпоративные банкротства остались в прошлом и больше не повторялись (*BDI, PwC, 2002, S. 61*).

10.3.3. Нематериальные факторы

Начиная с 80-х годов существенно возросло значение нематериальных активов в стоимости компании. Однако этому аспекту менеджмент и контроллинг уделяли недостаточное внимание.

Компании наукоемких отраслей характеризуются рядом факторов, которые должны учитываться при разработке новых систем контроллинга и менеджмента (*Lev, 2001, S. 2149*). К числу таких факторов относятся:

- простая воспроизводимость, возникающая в силу того, что нематериальные факторы могут задействовать несколько пользователей одновременно;
- возникновение сетевых эффектов, которые приводят к возникновению новой структуры затрат (уменьшение доли переменных затрат). Причины такой ситуации состоят в том, что продукт можно «размножить» практически бесплатно. Другое следствие действия упомянутого фактора — возникает новая структура конкуренции, в которой незначительный временной или иной прогресс быстро становится рыночным стандартом;
- недостаточная защищенность, означающая, что нематериальные факторы не могут быть полностью защищены от использования другими;
- риски, связанные с действием нематериальных факторов, как результат того, что относительно небольшое число успешных инноваций приводит к существенному росту выручки;
- отсутствие рыночных цен на нематериальные факторы и, как следствие, «непредставленность» нематериальных активов в балансах предприятий и трудности с куплей-продажей нематериальных факторов.

Современные требования состоят в том, чтобы построить систему, соединяющую эти факторы с существующими финансовыми управленческими системами.

10.4. Повышение результативности контроллинга

Выше в этом разделе было описано, как современные изменения во внешней и внутренней среде предприятия влияют на изменение системы контроллинга и как компании пытаются реагировать на эти изменения. Задачи контроллинга, его организационное оформление и использование контроллинговых инструментов постоянно обсуждаются и изменяются. Другими словами, контроллинг в современных компаниях должен соответствовать быстро меняющимся требованиям.

Компания *Horváth&Partners* разработала концепцию, которая призвана обеспечить повышение результативности системы контроллинга — особенно в компаниях средних размеров. Алгоритм этой концепции представлен на рис. 10.8.

При позиционировании контроллинга прежде всего следует обеспечить прозрачность общих рамочных условий и предъявляемых к системе контроллинга требований. На первом этапе целесообразно провести опрос внутренних клиентов, что позволит сформировать желаемый образ контроллинга в компании. Предмет такого опроса — требования к будущей системе контроллинга, которая будет подвергаться изменениям. Требования к системе контроллинга включают требования к консалтинговой и сервисной поддержке. Далее

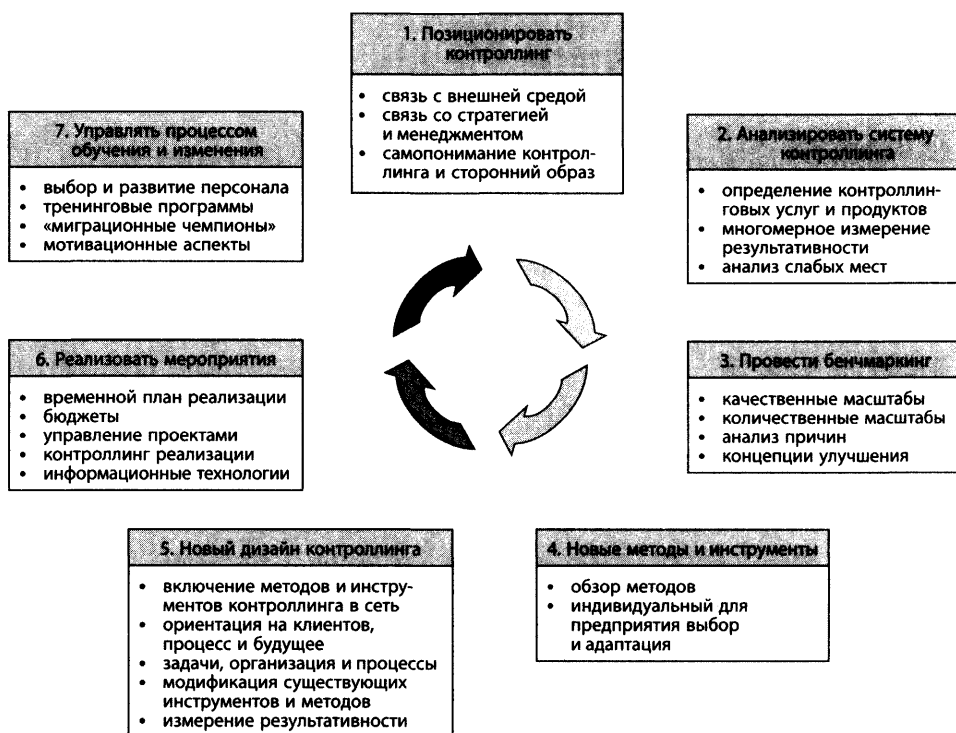


Рис. 10.8. Мероприятия по повышению результативности системы контроллинга

проводится анализ и оценка протекающих контроллинговых процессов с целью выявления имеющихся недостатков. Анализ может осуществляться на основе метода расчета затрат по процессам, позволяющего оценить результативность и затратность выполняемых в компании процессов. Определение желаемых контроллинговых продуктов сопровождается расчетом затрат на их создание и оценкой удовлетворенности внутренних клиентов. Результат такого анализа — сформированный портфель контроллинговых продуктов, результативность которого сопоставляется с затратами на его создание. При проведении бенчмаркинга следует выяснить положение компании по сравнению с другими компаниями и что другие компании делают лучше. В качестве объектов сравнения могут выступать опубликованные результаты специализированных исследований. Если известны лучшие решения, то часть из них — с учетом собственных рамочных условий — можно использовать в своей системе контроллинга. При выборе новых методов и инструментов учет специфических для конкретной компании требований особенно важен. В качестве новых методов и инструментов могут быть использованы:

- системы раннего распознавания, необходимые для своевременного распознавания значимых изменений и разработки соответствующих мероприятий;
- управление стоимостью, необходимое для увеличения стоимости компании в долгосрочной перспективе;
- сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard), позволяющая реализовать стратегию компании;
- расчет целевых затрат (Target Costing), позволяющий создавать продукты в соответствии с требованиями рынка;
- управление затратами процессов и процессно-ориентированное измерение результативности (Performance Measurement), используемые для построения прозрачных и оптимальных с точки зрения времени, качества и затрат бизнес-процессов;
- бенчмаркинг, позволяющий структурированно проводить сравнения с определенным ориентиром и постоянно совершенствоваться;
- процессно-ориентированное бюджетирование, позволяющее составлять бюджеты, ориентированные на конечный результат.

В заключение следует разработать дизайн новой системы контроллинга. Для этого следует переосмыслить задачи, организацию и используемые инструменты, а при необходимости — подвергнуть их изменениям (в соответствии с принципами ориентации на клиентов, процессы и будущее). В части системы учета можно говорить, например, об интеграции внешнего и внутреннего учета. Кроме того, примерами изменений в системе контроллинга могут быть: отказ от составления фактических калькуляций, внедрение системы трансфертных цен, отказ от использования надбавок, основанных на расчете машино-часов, сокращение числа центров затрат путем построения процессно-ориентированной структуры.

Литература

- Amshoff, B. (1994), Controlling in deutschen Unternehmen, 2. Aufl., Wiesbaden 1994.*
- Almstedt, M., Biethahn, J. (1997), Zehn Thesen zum Controlling im öffentlichen Theater, in: Controller Magazin 22, 1997, 6, S. 386–387.*
- Arnaut, A., Gleich, R., Seidenschwarz, W., Stoi, R. (1997), Forschungsbericht zum empirischen Forschungsprogramm des Lehrstuhls Controlling der Universität Stuttgart zu neuen Entwicklungen im Controlling und Kostenmanagement, Stuttgart 1997.*
- BDI, PwC (2002), Corporate Governance in Germany, Frankfurt a. M. 2002.*
- Becker, R., Weise, F. (2002), Controlling für die öffentliche Verwaltung, in: Gleich, R., Möller, K., Seidenschwarz, W., Stoi, R. (Hrsg., 2002), Controllingfortschritte, München 2002.*
- Bleicher, K. (1991), Organisation, Strategien, Strukturen, Kulturen, 2. Aufl. Wiesbaden 1991.*
- Blohm, H., Lüder, K. (1995), Investition, 8. Aufl., München 1995.*
- Bräunig, D., Greiling, D. (Hrsg., 1999), Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1999.*
- Buchner, H., Weigand, A. (1999), Ansätze zur Weiterentwicklung des mittelständischen Controlling, in: CM 24, (1999), 4, S. 293–302.*
- Buchner, H., Krause S., Weigand, A. (1999), Turbulenzgerechte Planung: Aktueller Stand in der Praxis und Herausforderungen für das Controlling, in: Controller Magazin, 1999, 1, S. 1–12.*
- Budäus, D. (1999), Von der Dominanz der Sachziele im öffentlichen Sektor zum System von Formalzielen als Grundlage zukünftiger Reformentwicklungen, in: Bräunig, D., Greiling, D. (Hrsg., 1999), Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1999, S. 55–65.*
- Bühner, R., Weinberger, H.-J. (1991), Cash-Flow und Shareholder Value, in: BfuP 43, 1991, 3, S. 187–208.*
- Bunce, P., Hope, J., Fräser, R. (2002), Beyond Budgeting White Paper, www.bbrt.org, 2002.*
- Camillus, J. C. (1984), Budgeting for Profit: How to Exploit the Potential of Your Business, Radnor, Pennsylvania 1984.*
- Controller Verein e. V. (Hrsg., o. J.), Controller Statements, Loseblattsammlung, Gauting o. J.*
- Controller Verein e. V. (Hrsg., 1992), Controller Statements „Organisation“, Gauting 1992.*
- Dahnken, O., Banges, C. (2002), Standards ausgereift und Plattformen flexibel, in IS-Report, 2002, 7, S. 20–24.*
- Dambrowski, J. (1986), Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmenspraxis, Darmstadt 1986.*
- Fischer, H. (1996), Prozeßkostenrechnung und Prozeßoptimierung für Dienstleistungen, in: Controlling 8, 1996, 2, S. 90–101.*
- Gallweiler, A. (1990), Strategische Unternehmensführung, 2. Aufl., Frankfurt a. M. 1990.*
- Gleich, R., Höhner, M.-A. (2002), Früherkennung von Chancen und Risiken mit der Balanced Scorecard, in: Risiken des Unternehmens-vorbeugen und meistern, in: Pastors (Hrsg., 2002), München 2002, S. 135–166.*

- Gleich, R., Kogler, S. (1999), Hat Ihr Controlling die Risiken im Griff, in: is report 3, 1999, 9, S. 10–15.
- Gleich, R.; Kopp, J. (2001), Ansätze zur Neugestaltung der Planung und Budgetierung, in: Controlling 13, 2001, 8/9, S. 429–436.
- Gleich, R., Möller, K., Seidenschwarz, W., Stoi, R. (Hrsg., 2002), Controllingfortschritte, München 2002.
- Graumann, M., Schmidt-Graumann, A. (2002), Rechnungslegung und Finanzierung der Krankenhäuser, Neuwied 2002.
- Grünert, L., (1998), SHV orientierte Unternehmensführung, in: Hernsteiner 3/1998, S. 17.
- Günther, T. (1997), Unternehmenswertorientiertes Controlling, München, 1997.
- Günther, T. (1999), State-of-the-Art des Wertsteigerungsmanagements, in: Controlling 11, 1999, 8/9, S. 361–370.
- Güssow, J., Greulich, A., Ott, R. (2002), Beurteilung und Einsatz der Prozesskostenrechnung als Antwort der Krankenhäuser auf die Einführung der DRGs, in: Kostenrechnungspraxis 46, 2002, 3, S. 179–189.
- Hahn, D. (Hrsg., 1980), Führungsprobleme industrieller Unternehmungen, Festschrift für F. Thomée zum 60. Geburtstag, Berlin, New York 1980.
- Hahn, D., Hungenberg, H. (2001), PuK — Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden 2001.
- Haller, A. (1997), Zur Eignung der US-GAAP für Zwecke des internen Rechnungswesens, in: Controlling 9, 1997, 4.
- Happel, M., (2001), Wertorientiertes Controlling in der Praxis, Lohmar/Köln.
- Hayn, S., Waldersee, G. (2002), IAS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 3. Aufl., Stuttgart 2002.
- Hecht, L., Schlepper, J. (2002), Controlling im Krankenhaus — Ein Praxisbericht aus dem Gesundheitszentrum Evang. Stift St. Martin gGmbH, Koblenz, in: Kostenrechnungspraxis, Sonderheft 2/2002, S. 55–61.
- Hess, T. (2002), Netzwerkcontrolling — Instrumente und ihre Werkzeugunterstützung, Wiesbaden 2002.
- Hilbertz, H.-J. (1996), Der Stuttgarter Weg, in: Controlling, 8, 1996, 4, S. 238–250.
- Hoke, M. (2001), Konzernsteuerung auf Basis eines intern und extern vereinheitlichten Rechnungswesens, Bamberg 2001.
- Horváth, P. (1995), Selbstorganisation und Controlling, in: Krystek, U., Link (Hrsg., 1995), Führungskräfte und Führungserfolg, Wiesbaden 1995, S. 255–267.
- Horváth, P. (Hrsg., 1997), Das neue Steuerungssystem des Controllers, Stuttgart 1997.
- Horváth, P. (1998), Mit Balanced Scorecard Strategien erfolgreich umsetzen, in: Scheer, W.-A. (Hrsg., 1998), Neue Märkte, neue Medien, neue Methoden — Roadmap zur agilen Organisation, Heidelberg 1998, S. 433–446.
- Horváth, P. (Hrsg., 2002), Performance Controlling. Strategie, Leistung und Anreizsystem effektiv verbinden, Stuttgart 2002.
- Horváth, P. (2001), Controlling, 8. Aufl., München 2001.
- Horváth, P., Arnaout, A. (1997), Internationale Rechnungslegung und Einheit des Rechnungswesens, in: Controlling, 9, 1997, 4, S. 254–269.
- Horváth, P., Kaufmann, L. (1998), Balanced Scorecard — ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien, Harvard Business Manager 20, 1998, 5, S. 39–48.
- Horváth, P., Minning, F. (2001), Wertorientiertes Management in Deutschland, Großbritannien, Italien und Frankreich, in: Controlling, 13, 2001, 6, S. 273–282.
- Horváth & Partner (Hrsg., 2000), Früherkennung in der Unternehmenssteuerung, Stuttgart 2000.
- Horváth & Partner (2001), Balanced Scorecard umsetzen, 2. Aufl., Stuttgart 2001.

- Hostettler, S. (2000), *Economic Value Added (EVA)*, Bern, Stuttgart, Wien 2000.
- IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg., 1998), *Prozeßkostenmanagement*, München 1998.
- IGC (2002): *Das Controller-Leitbild der IGC*, <http://www.controller-verein.de> 14.9. 2002.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1997), *Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen*, Stuttgart 1997.
- Kieser, A., Kubicek, H. (1992), *Organisation*, 3. Aufl., Berlin, New York 1992.
- Kilger, W. (1987), *Einführung in die Kostenrechnung*, 3. Aufl., Wiesbaden 1987.
- Kosmider, A. (1994), *Controlling im Mittelstand*, 2. Aufl., Stuttgart 1994.
- Krystek, U., (1995), Auf dem Weg zum Selbst-Controlling?, in: *Gablers Magazin* 9, 1995, 9, S. 26–30.
- Krystek, U., Link (Hrsg., 1995), *Führungskräfte und Führungserfolg*, Wiesbaden 1995.
- Laßmann, G. (1980), Neue Aufgaben der Kosten- und Erlösrechnung aus der Sicht der Unternehmensrechnung, in: Hahn, D. (Hrsg., 1980), *Führungsprobleme industrieller Unternehmungen*, Festschrift für F. Thomée zum 60. Geburtstag, Berlin, New York 1980, S. 327–347.
- Lev. B. (2001), *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Washington D. C. 2001.
- Mandler, U. (1997), Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung US-GAAP und IAS versus HGB, in: Horváth, P. (Hrsg., 1997), *Das neue Steuerungssystem des Controllers*, Stuttgart 1997, S. 133–156.
- Männel, W. (1997), *Grundlagen der Kostenrechnung*, 8. Aufl., Lauf an der Pegnitz 1997.
- Mayer, R. (1991), *Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement*, in: IFUA Horváth & Partner (Hrsg., 1991), *Prozeßkostenmanagement*, München 1991, S. 73–100.
- Mertens, P., Griesse, J. (2002), *Integrierte Informationsverarbeitung II*, 9. Aufl., Wiesbaden 2002.
- Michel, R. (1994), *Know-how des Budgetcontrolling*, Heidelberg 1994.
- Michel, U. (1999), Wertmanagement, in: *Controlling* 11, 1999, 8/9, S. 371–379.
- Möhlenbruch, D., Meier, C. (1998), Komponenten eines integrierten Controlling-Systems im Einzelhandel, in: *Controlling* 10, 1998, 2, S. 64–70.
- Müller-Stewens, G., Lechner, C. (2001), *Strategisches Management: Wie strategische Initiativen zu Wandel führen*, Stuttgart 2001.
- Pfohl, H.-C., Stölzle, W. (1997), *Planung und Kontrolle*, 2. Aufl., München 1997.
- Picot, A.; Reichwald, R.; Wigand, R. T. (2003), *Die grenzenlose Unternehmung — Information, Organisation und Management. Lehrbuch zur Unternehmensführung im Informationszeitalter*, 5. Auflage, Wiesbaden 2003.
- Pook, M., Fischer, E. (2002), Controlling in der öffentlichen Verwaltung: Entwicklungsstand und Perspektiven für die Kommunalverwaltung, in: *Kostenrechnungspraxis, Sonderheft* 2/2002, S. 43–53.
- Rautenstrauch, T., Schneider, J. (2002), Self-Controlling als Bedrohung oder Chance für den Controller? in: Rautenstrauch, T., Thomas (Hrsg., 2002), *Controlling praxisorientiert gestalten — Aktuelle Controlling-Themen auf dem Prüfstand*, Münster 2002, S. 175–195.
- Rautenstrauch, T., Thomas (Hrsg., 2002), *Controlling praxisorientiert gestalten — Aktuelle Controlling-Themen auf dem Prüfstand*, Münster 2002.
- Reinecke, S., Tomczak, T., Geis, G. (Hrsg., 2001), *Handbuch Marketingcontrolling*, Frankfurt, Wien 2001.
- Richter, H. (1998), Neue Entwicklungen im Versicherungsmanagement und Controlling, in: *Controlling* 10, 1998, 6, S. 350–355.
- Scheer, A.-W. (Hrsg., 1998), *Neue Märkte, neue Medien, neue Methoden — Roadmap zur agilen Organisation*, Heidelberg 1998.

- Scheer, A.-W. (2002)*, Vitamin C für Unternehmen — Collaborative Business, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Nr. 53, 4.3. 2002, S. 25.
- Schröder, E. (2000)*, Modernes Unternehmens-Controlling — Handbuch für die Unternehmenspraxis, 7. Aufl., Ludwigshafen 2000.
- Schröder, H. (2001)*, Handelscontrolling — Anforderungen, konzeptionelle Grundlagen und Status Quo, in: Reinecke, S., Tomczak, T., Geis, G. (Hrsg., 2001), Handbuch Marketingcontrolling, Frankfurt, Wien 2001, S. 774–795.
- Schroeter, B. (2002)*, Operatives Controlling, Wiesbaden 2002.
- Schwager, S. (1998)*, Banken-Controlling, in: Controlling 10, 1998, 1, S. 4–11.
- Schweitzer, M., Küpper, H.-U. (1998)*, Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 7. Aufl., München 1998.
- Stahl, A., (2002)*, Wechsel vom HGB auf IAS oder US-GAAP, in: Kostenrechnungspraxis, 46, 2002, 1.
- Steinbrenner, J., (1995)*, Kommunales Controlling, in: Controlling 7, 1995, 5, S. 288–297.
- Stenz, T. (1997)*, Bedeutung und Entwicklung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: Controller Magazin 22, 1997, 2, S. 117–119.
- Striening, H.-D. (1988)*, Prozeßmanagement. Ein Weg zur Hebung der Produktivitätsreserven im indirekten Bereich, in: Technologie & Management 37, 1988, S. 16–26.
- Theil, M. (2002)*, Zufallsabhängigkeit von Kosten in Versicherungsunternehmen, in: Kostenrechnungspraxis 46, 2002, 2, S. 109–113.
- Ulrich, H., Hill, W., Kunz, B. (1994)*, Brevier des Rechnungswesens, 8. Aufl., Bern, Stuttgart 1994.
- v. Werder, A. (2002)*, Der Deutsche Corporate Governance Kodex -Grundlagen und Einzelbestimmungen, in: Horváth, P. (Hrsg., 2002), Performance Controlling. Strategie, Leistung und Anreizsystem effektiv verbinden, Stuttgart 2002, S. 61–77.
- Warnecke, H.-J., Bullinger, H., Hichert, R. (1996)*, Wirtschaftlichkeitsrechnung für Ingenieure, 3. Aufl., München 1996.
- Weber, J. (2002)*, Einführung in das Controlling, 9. Aufl., Stuttgart 2002.
- Weber, J., Hamprecht, M. (1995)*, Controlling in Non-Profit-Organisationen, in: Controlling, 7, 1995, 3, S. 124–131.
- Weilenmann, P. (1994)*, Planungsrechnung in der Unternehmung, 8. Aufl., Zürich 1994.
- Wunderer, R. (2002)*, Unternehmerisches Personalcontrolling: Evaluation der Wertschöpfung im Personalmanagement, 2. Aufl., Neuwied 2002.
- Zünd, A. (1979)*, Zum Begriff des Controlling — ein umweltbezogener Erklärungsversuch, in: Goetzke, Sieben (Hrsg., 1979), Controlling -Integration von Planung und Kontrolle, Köln, 1979, S. 15–26.

Предметный указатель

- Бюджет 141, 142, 145, 146, 158, 160, 161, 164, 168, 215, 219
- Бюджетирование
- децентрализованное 155, 237
 - инструменты 23, 28, 37, 41, 66, 77, 78, 125, 140, 150, 156, 165
 - календарь 70, 156
 - концепция Камиллуса 149
- Бюджетная система 141, 142
- Затраты
- САРМ 191
 - косвенные 55, 57, 86, 94, 95, 96, 97, 98
 - планирование 44, 60, 71, 87, 90, 227, 231
 - предельные 96, 97
 - прямые 55, 59, 86, 92, 93, 95, 96
- Инвестиционные расчеты 23, 117, 123, 125, 196, 203, 216
- Инвестиционный контроль 123
- Инструменты реализации стратегии 165, 168, 197, 200, 201, 206, 214, 262
- Информационные технологии 131, 156, 169, 208, 226, 229
- Информация
- потребность 181, 209, 220
- Калькуляция
- методы калькулирования 32, 50
- Контроллер 18, 25, 256
- должностная инструкция 25
 - задачи 25, 256
 - миссия 18
- Контроллинг
- задачи 41, 42, 233, 236, 237, 248, 254
 - инвестиционный 29
 - инструменты 37, 41, 181
 - концепции 213, 253, 256
 - оперативный 181, 182, 203
 - организация 24, 27, 78, 79, 124, 159, 233, 257
 - процесс 23, 254
- система 23, 28, 30, 32, 34, 38, 39, 40, 43, 44, 75, 77, 79, 127, 179, 181, 182, 184, 203, 248, 251, 253, 254, 257, 261, 262
 - философия 23, 28
 - финансовый 29, 127
 - функциональный 248
- Ликвидность 63, 65, 118, 125, 127
- Миссия 64, 180
- Отчетность
- стандартизация 49, 126, 130, см. также Стандарты учета
 - внутренняя 34, 36, 49
 - иерархия 221
 - система 24
- Планирование
- амортизационных отчислений 94
 - долгосрочное 64
 - инструменты 67, 156, 236
 - календарь 71, 156
 - классификация 64
 - координация 158
 - краткосрочное 64
 - оперативное 64, 168, 170, 182
 - проектное 156
 - руководство 69
 - система 43, 44, 60, 64, 66, 67, 70, 71, 137, 138, 140, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 184
 - скользящее 167, 169
 - среднесрочное 64
 - стратегическое 29, 44, 68, 166
 - формы 68
- Портфельный анализ 193
- Прирост стоимости 184, 191
- Расчет амортизации 118
- Расчет выручки 43
- Расчет затрат 23, 30, 31, 36, 39, 41, 42, 44, 45, 50, 51, 53, 55, 57, 58, 76, 77, 78, 84, 85, 87, 95, 96, 97, 98, 99, 101, 190, 191
- плановых гибкий 87

- по продуктам 55
- по процессам 30, 31, 33, 34, 41, 85, 95, 97, 98, 101, 262
- прямых относительный 96
- по центрам финансовой ответственности 55
- Расчет сумм покрытия 97, 98
- Реализация стратегии 168, 179, 181
- Рентабельность 117
- Система учета 40, 43, 44, 45, 48, 49, 50, 58, 60, 81, 83, 84, 129, 131, 237, 253, 262
- Стандарты учета 49, 126, 129, 130, 184
 - Basel-II 184
 - US GAAP 49, 126, 129, 130
 - адаптация к международным нормам 49, 129, 130
 - европейские 49, 129
 - немецкие 129, 130
- Управление 35, 183, 184, 190, 196, 202, 203, 216
 - децентрализованное 35, 216
 - стоимость-ориентированное 183, 184, 190, 196, 202, 203
- Управленческий учет 81, 83
- Факторы создания стоимости 196, 201
- Финансовые расчеты 125
- MVA 196

Horváth & Partners

КОНЦЕПЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА

Управленческий учет

Система отчетности

Бюджетирование

Технический редактор *А. Бохенек*

Корректор *Н. Смирнова*

Компьютерная верстка *С. Соколов*

Художник обложки *С. Дьяков*

Подписано в печать 01.03.2006. Формат 70×100 1/16.

Бумага офсетная № 1. Печать офсетная.

Объем 17 п. л. Тираж 4000 экз. Заказ № 1393.

Альпина Бизнес Букс

123060 Москва, а/я 28

Тел. (495) 105-77-16

www.alpina.ru

e-mail: info@alpina.ru

Отпечатано в полном соответствии с качеством
предоставленных диапозитивов

в ОАО «ИПК» Ульяновский Дом печати»

432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14



АКАДЕМИЯ КОНТРОЛЛИНГА

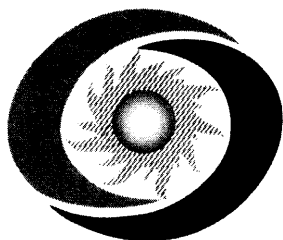
Академия Контроллинга (www.controlling-akademie.ru) -
совместный проект с Controller Akademie AG
(Гаутинг/Мюнхен, Германия)

Основные продукты Академии Контроллинга -- открытое и корпоративное обучение, а также консалтинг по контроллингу, системе Balanced Scorecard, управленческому учету и бюджетированию.

Ключевые направления деятельности:

1. Комплексная подготовка руководителей и сотрудников финансово-экономических подразделений в области управленческого учета и бюджетирования.
2. Подготовка проектных групп для внедрения Balanced Scorecard, управленческого учета и бюджетирования, консолидации финансовой отчетности.
3. Содействие при проведении изменений в компании:
 - а. Обучение менеджеров всех подразделений, которые будут затронуты при внедрении в компании системы Balanced Scorecard, управленческой отчетности и бюджетирования.
 - б. Поддержка при внедрении единых корпоративных стандартов в области управленческого учета и бюджетирования для холдинговых и территориально распределенных структур.

Для получения дополнительной информации
обращайтесь в Академию Контроллинга:
тел/факс: (495) 970-14-95
по эл. почте info@controlling-akademie.ru
на сайт <http://www.controlling-akademie.ru>



НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ ПЕНСИОННЫЙ ФОНД ЭЛЕКТРОЭНЕРГЕТИКИ

НПФ электроэнергетики один из крупнейших и старейших негосударственных пенсионных фондов в Российской Федерации

Зарегистрирован 21 марта 1994 года и осуществляет деятельность на основании Лицензии № 3 от 09 октября 1995 года, выданной Инспекцией негосударственных пенсионных фондов при Министерстве труда и социальной защиты населения РФ и переоформленной Федеральной службой по финансовым рынкам.

На протяжении 11-ти лет Фонд занимает ведущие позиции на рынке пенсионных услуг и по основным показателям деятельности входит в 5-ку его лидеров. В октябре 2005 году влиятельное рейтинговое агентство «Эксперт РА» присвоило НПФ электроэнергетики рейтинговый класс А+ (высокий уровень надежности и успешности).

НПФ электроэнергетики представлен на всей территории Российской Федерации от Калининграда до Владивостока. Региональная сеть Фонда на сегодняшний день насчитывает 23 филиала.

На сегодняшний день НПФЭ активно работает по двум направлениям:

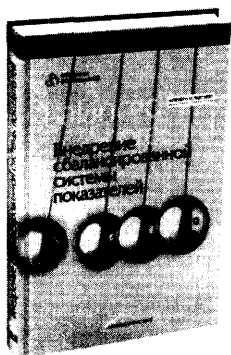
- **Негосударственное пенсионное обеспечение**

Фонд оказывает услуги по формированию корпоративных и индивидуальных пенсионных программ, позволяющих обеспечить граждан дополнительной негосударственной пенсией. Финансирование программ осуществляется за счет добровольных взносов предприятий и физических лиц.

- **Обязательное пенсионное страхование**

НПФ электроэнергетики предлагает физическим лицам услуги по инвестированию, учету и последующей выплате накопительной части трудовой пенсии, формируемой за счет обязательных отчислений работодателя.

**Вся информация о НПФ электроэнергетики
доступна на Интернет-сайте www.npfe.ru
За дополнительной информацией
обращайтесь по тел. (495)710-88-28
E-mail: npfe@npfe.ru**



Внедрение сбалансированной системы показателей

Horváth & Partners, пер. с нем., 2005, 478 с.

Серия «Модели менеджмента ведущих корпораций»

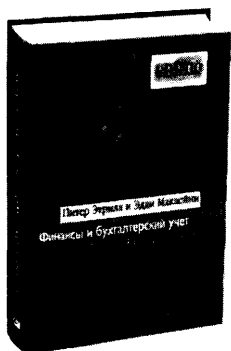
В книге, написанной сотрудниками известной консалтинговой фирмы Horváth & Partners, детально описываются все этапы построения сбалансированной системы показателей: разработка и анализ стратегии компании, выбор целей, показателей, целевых значений, построение стратегической карты, каскадирование и интеграция сбалансированной системы показателей с системами мотивации сотрудников, бюджетирования, отчетности и стоимостно-ориентированного управления.



Сбалансированная система показателей: На маршруте внедрения

Марк Грэм Браун, пер. с англ., 2005, 226 с.

Эта книга показывает, как из массы параметров, описывающих ваш бизнес, выделить несколько жизненно важных показателей и на их основе построить сбалансированную систему, позволяющую эффективно измерять и оптимизировать деятельность вашей организации. Ключ к успеху — идентификация небольшого числа принципиально важных показателей.



Финансы и бухгалтерский учет для неспециалистов

П. Этрилл, Э.Маклейни, пер.с англ., 2006, 512 с.

Книга призвана помочь менеджерам среднего и высшего звена понять основы финансового менеджмента и бухгалтерского учета. Освоение этих «скучных» дисциплин необходимо для принятия взвешенных и эффективных управленческих решений. Материал построен таким образом, чтобы его изучение было максимально быстрым, полным и в то же время не слишком сложным. В книге много заданий, примеров и вопросов, облегчающих усвоение излагаемого материала.

Концепция контроллинга

Контроллинг — современная методология координации управленческой деятельности, дальнейшее развитие управленческого учета. Хорошо поставленная система контроллинга помогает правильно и своевременно оценивать ситуацию в компании и планировать действия по повышению эффективности ее работы.

Как оценить существующую систему учета и планирования на предприятии? Какие шаги предпринять, чтобы построить эффективно работающую систему контроллинга? Ответы на эти и другие вопросы вы найдете в книге, написанной специалистами Horváth & Partners.

Horváth & Partners — «The Performance Architects» — входит в число наиболее признанных немецких консалтинговых компаний и специализируется на проблемах стратегического менеджмента, управления бизнес-процессами и контроллинга. В подготовке этой книги участвовал один из основателей контроллинга в Германии доктор Петер Хорват. Одним из соавторов был доктор Роланд Гляйх, профессор Европейской бизнес-школы (European Business School, EBS), руководитель подразделения «Системы контроллинга» компании Horváth & Partners.

ISBN 5-9614-0311-4



9 785961 403114

АЛЬПИНА БИЗНЕС БУКС

Телефон: (495) 105 7716

info@alpina.ru

Книжный интернет-магазин:

www.alpina.ru