

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Прикладная экономика, финансы и бухгалтерский учет»
Методическое обеспечение РПД Б1.В.18 «Контроллинг»



**Филиал федерального государственного бюджетного образовательного учреждения
высшего образования
«Национальный исследовательский университет «МЭИ»
в г. Смоленске**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ МАТЕРИАЛЫ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО ПРОЦЕССА**

Направление подготовки: **38.03.01 «Экономика»**

Профиль: **«Прикладная экономика, финансы и бухгалтерский учет»**

Уровень высшего образования: **бакалавриат**

Нормативный срок обучения: **4 года**


Форма обучения: **очная**


Год набора: **2024**

Смоленск

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Прикладная экономика, финансы и бухгалтерский учет»
Методическое обеспечение РПД Б1.В.18 «Контроллинг»


Методические материалы составили:

канд. экон. наук, доцент кафедры
информационных технологий в экономике и управлении  И.А. Жужгина

ст. преподаватель кафедры
информационных технологий в экономике и управлении  А.В. Зедаина

«18» _____ апреля _____ 2024 г.

Заведующий кафедрой информационных технологий в экономике и управлении:


_____ д-р техн. наук, профессор М.И. Дли
подпись _____ ФИО

«02» мая 2024 г.

МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЛЕКЦИЙ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

Комплект слайдов к лекциям

Контроллинг

Нет ничего стабильнее изменений

Лекция 1

- Концептуальные основы контроллинга

Исторические аспекты становления контроллинга

- 30-е годы XX века США развитие контроллинга
- 1921 г. США «Controller's Institute of America» (CIA) - Financial Executive Institute
- 1931 г. создан журнал "The Controller" ("The Financial Executive")
- 1946 г. исследовательский институт "Gesellschaft für Betriebswirtschaft" (в настоящее время "Gesellschaft für Betriebswirtschaft")
- 80-е годы XX века начало распространения контроллинга в Европе

Отличительные особенности американской и немецкой концепции контроллинга

США	Германия
Степень научной обоснованности контроллинга	
- контроллинг ориентирован только на практику - доминирует прагматический подход	- развитие теоретической концепции контроллинга - преобладает тенденция академизма контроллинга
Полнота охвата процесса управления и степень ориентации на внешние окружения организации	
социально-организационная концепция (фирма как открытая система)	производственно-экономическая концепция (фирма как закрытая система)

ЭВОЛЮЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА В РОССИИ

- 1991 – 1995 гг. – Учет затрат
- 1996 – 1997 гг. – Учет затрат и результатов
- 1998 – 1999 гг. – бюджетирование и управление затратами в разрезе продукта, клиента и т.д.
- 2000 – 2001 гг. – поставщик информации и информационный сервис для руководства

ОБЪЕДИНЕНИЕ КОНТРОЛЛЕРОВ РОССИИ

Развитие в области: Международный Симпозиум по контроллингу 16 ноября 2006г.
<http://www.controlling.ru/>

Структура ОК:

- Институт Контроллинга (консалтинг)
- Учебный сектор (обучение контроллингу корпоративных клиентов и частных лиц)
- Журнал «Контроллинг»
- Сектор Международных проектов

Высший орган управления: Общее Собрание Членов Общества
 Координирующий орган: Прикладное
 Исполнительный орган: Дирекция

Противники контроллинга

Контроллинг = Контроль

Концепция контроллинга в России не применима

Причины востребованности контроллинга на современном этапе

- неустойчивость внешней и внутренней среды организации
- необходимость в системной интеграции различных аспектов управления бизнес-процессами
- смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего
- усложнение систем управления организацией
- информационный бум при недостатке релевантной информации
- повышение интернационализации рыночных отношений и предпринимательской деятельности
- потребность практики в комплексной методической и инструментальной Базах

Отсутствие единого понимания термина «контроллинг» объясняется историческими, экономическими и национальными особенностями развития систем контроллинга

Различные аспекты определений контроллинга

Этимологический

• Контроллинг (в английском, английском, французском, немецком языках) – надзор, наблюдение, управление, руководство, регулирование, контролирование, проверка

Поведенческий по отношению к руководству

• Контроллинг – сервисная (навигационная) функция, помогающая менеджерам в достижении поставленных целей (Контроллер – поплавок, штурман у командира корабля)

Различные аспекты определений контроллинга

Концептуально-инструментальный

• Контроллинг – предоставление руководству методов, инструментов, образцов мышления и информации для осуществления процессов планирования и контроля, а также интеграции и координации этих процессов между всеми функциональными подразделениями

Институциональный

• Контроллинг – структурное подразделение в организации, выполняющее функции контроллинга

Различные аспекты определений контроллинга

Философский

• Контроллинг – философия и образ мышления работников, основанные на понимании необходимости рационального использования ресурсов, синхронизации и гармоничного сочетания интересов сотрудников, клиентов (заинтересованных лиц) и организации, с целью обеспечения ее долгосрочного существования и развития

Морально-этический

• Контроллинг – «экономическая совесть» организации

Различные аспекты определений контроллинга

Концептуально-функциональный аспект

• Контроллинг – ориентированная на перспективу и основанная на измерении факта системы информационно-аналитической и информационной поддержке менеджмента в процессах планирования, контроля, анализа и принятия управленческих решений, обеспечивающая координацию и интеграцию подразделений и структурных по достижению поставленных целей

Инструментально-технологический

• Контроллинг – разработка и предоставление руководству эффективных технологий реализации функций управления, т.е. создание организационно-методического комплекса методов, методов и инструментов, обеспечивающих надежное достижение целей, поставленных руководством

Различные аспекты определений контроллинга

Научный

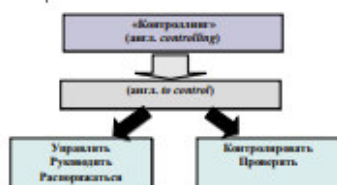
• Контроллинг – научная дисциплина, занимающаяся разработкой теоретических и методологических основ построения технологий управления социально-экономическими системами

Миссия контроллинга

Почву организации устоять на пути перехода от кризисности к профессиональному менеджменту, развитию при этом принципам построения технологий управления и реализации функций управления

Определять управленцами от разработки технологий управления (управленцы могут принимать участие в выборе или разработке технологий управления, но не они принимают окончательные решения о том, какие будут технологии)

Понятие контроллинга



Проблемы терминологии: Управленческий учет или контроллинг

Одни ученые и практики считают эти понятия и стоящие за ними объективные явления хозяйственной практики западных компаний равнозначными по содержанию	Другие стараются построить сложные иерархии взаимосвязей между ними как элементами и целым
---	--

Нельзя отрывать понятия и термины от национальной почвы

• Сложно говорить об управленческом учете, производственном учете или контроллинге вообще, бесспорно, независимо от какой-либо национальной учетной системы, так как одним и тем же термином в разных странах могут обозначаться разные явления

• В Соединенных Штатах, в Германии или во Франции у специалистов в области методов управления не всегда есть общая точка зрения на трактовку тех или иных терминов и понятий

Эти обычаи традиции и практики в США определяют термин «управленческий учет». Не исключено, что концепция контроллинга возникла в США, а управленческий учет возник как составная часть системы контроллинга.

В теории и практике управления немалыми компаниями отсутствует понятие **управленческого учета**. Бухгалтерия четко подразделяется на финансовую (Finanzbuchhaltung) и производственную (Betriebsbuchhaltung), поэтому немцы заимствовали из английского языка термин «control» и обозначили им совершенно новое явление в теории и практике управления организацией.



Контроллинг нельзя отождествлять с менеджментом

Гипертрофируемый вариант перевода глагола «to control» («управлять»)



«Тело с двумя головами – чудовище»
 А. Файоль

Контроллинг - важнейшая функция управления и поддержки управления

Контроллер – внутрифирменный советник

Менеджер

Данная трактовка контроллинга является обоснованной

Выводы

- Контроллинг - не аудит, не внутренний контроль и не ревизия
- Контроллинг - не часть бухгалтерского учета и не синоним управленческого учета
- Контроллинг - не менеджмент
- Контроллинг - не автоматизированная система управления организацией
- Контроллинг - не только контроль
- Контроллинг - не только управленческий учет
- Контроллинг - не только бюджетирование
- Контроллинг - не только набор методов, методов и инструментов управления организацией

Контроллинг - это способ мышления управленческого персонала

Контроллинг – идеология амбициозных финансистов

- В менеджменте, нет смысла привязываться к терминам и концепциям
- Но можно использовать контроллинг как платформу для того, чтобы расширить влияние в организации тех людей, которые сочетают в себе навыки экономического анализа и готовность участвовать в управлении
- Очевидно, что эти люди должны быть объединены идеологией и единым функциональным руководством

Контроллинг - это комплексная междисциплинарная концепция управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения. Контроллер в определенном смысле является «экономической совестью» организации. П. Хорнг



Цель контроллинга

- ориентация управленческого процесса на достижение стратегических и тактических целей организации

Функции контроллинга

- координирующая
- информационная
- аналитическая
- учетно-контрольная
- комментирующая (специфическая)

Основные факторы, определяющие объем реализуемых в организации функций контроллинга



Концепция контроллинга - совокупность суждений о его функциональном разграничении, институциональном оформлении и инструментальной вооруженности в контексте целей организации, релевантных контроллингу, и целей контроллинга, вытекающих из целей организации



Концепция контроллинга в компании Schering

ЗАДАЧА	РЕШЕНИЕ	СРЕДСТВА
Достоверность, своевременность и полнота информации на уровне	Системы обеспечения компании на различных для процесса управленческих решений информационных	Системный подход, обучение, развитие персонала и повышение эффективности менеджмента
Понимание ситуации и своевременное реагирование на нее	Контрольные показатели, все функции и данные организации	
Управление процессами, выявление и устранение ошибок	Система стратегического и операционного планирования, разработка стандартов, контроль, анализ, регулирование и регулирование на уровне организации	

Объект изучения контроллинга - методы, методики и инструменты экономики, организации производства, планирования, учета и отчетности, контроля, анализа и выработки управленческих решений





Лекция 2

- Контроллинг функциональных областей деятельности организации

1 Контроллинг инновационных процессов

Отсутствие эффективной системы управления инновациями является одной из основных причин коммерческого неуспеха нововведений

Причины:

- ✓ отсутствие свободных денежных средств
- ✓ невозможность осуществления политики капитальных вложений
- ✓ отсутствие опыта инновационной деятельности
- ✓ высокие инновационные риски
- ✓ не использование инструментов контроллинга

Общие задачи контроллинга инноваций

- > Управление инновационными процессами
- > Выбор, оценка и реализация инновационных решений
- > Управление инновационными циклами
- > Управление новой продукцией
- > Управление процессом сокращения затрат на инновационный цикл
- > Управление процессом сокращения времени разработки

Показатели системы контроллинга инноваций

- Интенсивность разработки
- Конт. фазы
- Инновационная квота
- Средняя продолжительность разработки
- Качество инноваций
- Эффективность инновационного цикла

Инструменты контроллинга инноваций

- > Модель Скоринга
- > Оценка эффективности
- > Портфолио-анализ
- > Факторный анализ рентабельности
- > Динамические методы

● ● ● Система сокращения времени разработки в компании "Сименс"



● ● ● Функции контроллеров, работающих в проектной группе Проектная группа



● ● ● Периодичность контроля за реализацией проекта и предоставления отчетности



- Периодичность контроллинга проектов, длящихся 1-2 года:**
- текущий контроль 1 раз в месяц
 - промежуточные отчеты перед руководством организации 1 раз в квартал
 - сообщение контроллера для проектной группы 1 раз в два месяца

● ● ● 2 Контроллинг маркетинга

Основная задача контроллинга маркетинга
 информационная поддержка эффективного менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов

● ● ● Маркетинговые мероприятия на рынке не являются предметом контроллинга



● ● ● Стратегический контроллинг маркетинга

- Основные задачи**
- Методическая и информационная поддержка менеджмента при выборе и обосновании нового продукта
 - Координация стратегических планов

- Основные инструменты**
- > GAP-анализ
 - > Портфолио-анализ

● ● ● Приоритетная цель оперативного контроллинга - обеспечение экономичности службы маркетинга

- Задачи оперативного контроллинга маркетинга:**
- > Формирование и контроль ценовой политики
 - > Формирование и контроль сбытовой политики
 - > Формирование и контроль коммуникационной политики

● ● ● Оперативный контроллинг маркетинга

- Контроллер должен:**
- следить за увеличением разницы между доходами с оборота и затратами на маркетинг-микс
 - контролировать затраты по отдельным сферам маркетинговой деятельности

- Основные инструменты**
- > Операционный анализ
 - > ABC-анализ
 - > Сравнительные расчеты

● ● ● 3 Контроллинг логистики

Логистика - это управление потоком материальных ресурсов внутри организации и вне ее

- Контроллинг:**
- > обеспечивает менеджеров информацией, необходимой для принятия решений в сфере логистики
 - > осуществляет согласование и оптимизацию материальных потоков с другими процессами, протекающими в организации

Контроллинг логистики

Контроллинг в области обеспечения ресурсами (контроллинг закупок)

- организует функционирование подразделения по снабжению, так чтобы оно оптимально обеспечивало организацию материалами
- определяет эффективность работы подразделений по снабжению



Инструменты контроллинга логистики

- Исследование рынков закуваемых товаров и анализ поставщиков
- ABC-анализ
- Анализ возможных ситуаций прерывания процесса производства
- Определение верхних границ цен
- Планирование потребности в материалах

Система показателей эффективности функционирования логистики

- Степень готовности поставщика
- Степень гибкости производственного процесса
- Время приема товара
- Относительная доля стоимости процесса закупок в общем объеме закупок
- Эффективность работы сотрудников и склада закупок
- Эффективность обеспечения организации материальными ресурсами в зависимости от определенных поставщиков



4 Финансовый контроллинг

Эффективная координирующая система обеспечения взаимосвязи между формированием информационной базы, финансовым анализом, финансовым планированием и внутренним финансовым контролем в организации



Функции финансового контроллинга



Инструменты финансового контроллинга

- Стратегическая диагностика** помогает:
 - оценить эффективность стратегии организации
 - определить стратегические направления организации и ключевые направления деятельности
 - оценить сильные и слабые стороны, поступающие из внутренней и внешней среды
- Инструменты стратегического финансового контроллинга:**
 - SWOT-анализ
 - Диагностика стратегической позиции организации
 - BCG-анализ
 - матрица BCG
 - матрица Мак-Кинси
 - конкурентный анализ и др.
 - Диагностика по слабым сигналам



Инструменты финансового контроллинга

Оперативная диагностика отслеживает и оценивает ключевые сферы деятельности организации, анализирует финансовое состояние организации, безубыточность, материальные и информационные потоки, оценивает риски

- Инструменты оперативного финансового контроллинга:**
- Анализ баланса и отчета (протокол о прибылях/убытках)
 - Методы анализа финансового состояния
 - Методы анализа безубыточности
 - Методы анализа материальных потоков (ABC-анализ)
 - Методы анализа информационных потоков
 - Методы оценки рисков и управления ими
 - Анализ потоков платежей (КФ-анализ)
 - Анализ рабочего капитала (Working Capital)
 - Финансовая "табулка"

5 Контроллинг инвестиций

- Задачи контроллинга инвестиций:**
- иницирование новых инвестиционных проектов, обеспечивающих долгосрочные потенциальные услуги, и выработку предложений по их реализации
 - проведение подготовительных работ перед приобретением новой собственности (бизнеса)
 - поддержка процесса принятия решений по выбору предпочтительных проектов на этапах поиска и оценки
 - создание интегрированной системы текущего контроля эффективности

Инструменты контроллинга инвестиций

- Статистические методы инвестиционных расчетов:**
 - Метод простой (бухгалтерской) нормы прибыли (accounting rate of return method)
 - Простой (бездоходный) метод окупаемости инвестиций (payback method)
- Динамические методы инвестиционных расчетов:**
 - Дисконтный метод окупаемости (discounted payback method)
 - Метод чистой текущей стоимости проекта (net present value method, NPV)
 - Метод внутренней нормы доходности (internal rate of return method, IRR)
- Функционально-стоимостной анализ**



Полный комплект лекций по дисциплине «Контроллинг» в формате мультимедийных презентаций расположен на кафедральных ресурсах в аудитории 210. Преподаватель, ведущий лекционные занятия, выдает раздаточный материал в начале семестра

На лекцию студент должен принести распечатанные выдачи демонстрационных слайдов лекций. В ходе лекционных занятий студент должен вести конспектирование учебного материала. Обращать внимание на категории, формулировки, раскрывающие содержание тех или иных явлений и процессов, научные выводы и практические рекомендации.

Внимательное слушание и конспектирование лекций предполагает интенсивную умственную деятельность студента. Краткие записи лекций, их конспектирование помогает усвоить учебный материал. Конспект является полезным тогда, когда записано самое существенное, основное и сделано это самим студентом. При конспектировании лекционных курсов желательно использовать тетради большого формата или листы формата А4. Это создает возможность рационально размещать записи на листе. Удобно пользоваться также отдельными, разлинованными в клетку листами, которые можно легко и быстро соединить и разъединить. Меняя при необходимости их порядок, легко сравнивать, устанавливать связи, обобщать изложенное. При любом способе конспектирования целесообразно оставлять свободную площадь для последующих добавлений и вспомогательных отметок, необходимых при подготовке к последующим лекциям и лабораторным работам, а также к промежуточной аттестации (к экзамену) по дисциплине.

МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

Целью проведения практических занятий является развитие у студентов умений и навыков создания управленческой отчетности и применения ее для принятия обоснованных управленческих решений.

Выполнение студентами практических заданий по дисциплине «Контроллинг» направлено на:

- обобщение, систематизацию, углубление, закрепление полученных теоретических знаний по всем темам раздела дисциплины;
- формирование умений применять полученные знания на практике, реализацию единства интеллектуальной и практической деятельности;
- развитие интеллектуальных (в том числе, аналитических), организационно-управленческих и коммуникативных умений и навыков;
- выработку при решении поставленных задач таких профессионально значимых качеств, как самостоятельность, ответственность, творческая инициатива.

Практические занятия проводятся с использованием активных и интерактивных методов обучения: групповых обсуждений, обсуждений в небольших группах. В процессе обсуждения учебных и деловых ситуаций студенты учатся грамотно излагать проблемы, свободно высказывать свои мысли и суждения по решаемой проблеме, убеждать, доказывать, опровергать, отстаивать свои убеждения.

При проведении практических занятий используются учебные и деловые ситуации из российской и зарубежной практики.

Практическое занятие 1. Развитие контроллинга в России и за рубежом.

Цель практического занятия: выявить принципиальные отличия американской и немецкой концепции контроллинга.

После окончания практического занятия студенты должны понимать основные факторы, оказывающие влияние на развитие контроллинга в той или иной стране.

На основании выполненных заданий самостоятельного изучения дополнительных материалов дисциплины, а также изучения материалов сайта Объединения контроллеров: www.controlling.ru заполнить следующую таблицу

Таблица - Отличительные особенности американской и немецкой концепции контроллинга

Критерии сравнения	Американская концепция контроллинга	Немецкая концепция контроллинга
Название современной концепции		
Степень научной обоснованности контроллинга		
Полнота охвата процесса управления и степень ориентации на внешнее окружение организации		

Контрольные вопросы для обсуждения на занятии:

1. Каким образом на развитие контроллинга повлиял мировой экономический кризис начала 20 века?
2. Как соотносится история развития контроллинга и история развития менеджмента?
3. Предпосылкой создания германской концепции контроллинга явилось внедрение систем управления по центрам ответственности, чем это обусловлено?
4. На каком этапе развития в России находится контроллинг в настоящее время. Чем это обусловлено? Сравните историю развития контроллинга в России и за рубежом, в чем заключаются принципиальные отличия?

5. Каковы основные цели и задачи некоммерческого партнерства «Объединение контроллеров», какие последние мероприятия были им проведены для содействия распространению на предприятиях и в организациях философии и методологии контроллинга?

6. Поясните тезис «Контроллинг – идеология амбициозных финансистов»

Практическое занятие 2. Основные концепции контроллинга.

Цель практического занятия: выявить на каком этапе развития находится контроллинг в России, а также какая концепция контроллинга больше подходит для российских организаций.

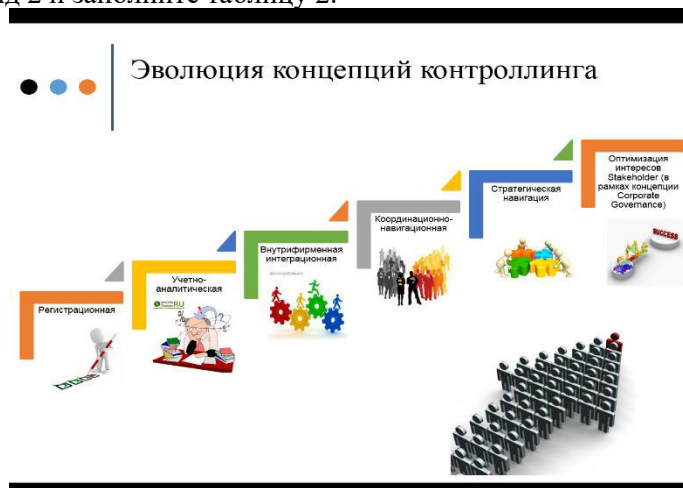
После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки в обосновании выбора концепции для построения системы контроллинга в конкретной организации.

На основании конспектов лекции 2 и самостоятельно изученных дополнительных материалов заполните таблицу 1.

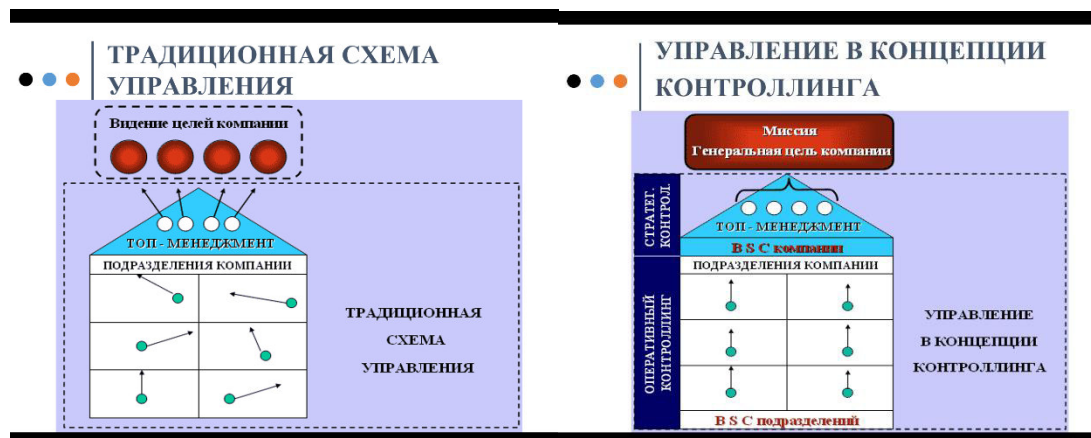
Таблица 1 – Различные аспекты определений контроллинга

Критерии сравнения	Определение (автор)
Этимологический	
Поведенческий по отношению к руководству	
Концептуально-инструментальный	
Институциональный	
Философский	
Морально-этический	
Концептуально-функциональный	
Инструментально-технологический	
Научный	

На основании конспектов лекций 1, самостоятельно изученных дополнительных материалов, изучите слайд 1 и слайд 2 и заполните таблицу 2.



Слайд 1- Эволюции концепций контроллинга



Слайд 2 – Традиционная схема управления и управление в концепции контроллинга

Таблица 2 – Различия между «старым» и «новым» взглядом на контроллинг

Критерии сравнения	«Новый» взгляд на контроллинг	«Старый» взгляд на контроллинг
Задачи		
Организация		
Инструменты		
Понимание контроллинга		

Контрольные вопросы для обсуждения:

1. Как определения контроллинга, данные разными авторами соотносятся с историей развития контроллинга?
2. Как повлиял начавшийся в конце 20 века новый этап экономического развития, получивший название постиндустриальной эпохи на становление концепции контроллинга как координации процесса принятия решений?
3. Почему в конце 80-х годов сложилась такая ситуация, которая позволила говорить о зарождении контроллинга как концепции?
4. Почему нельзя отождествлять менеджмент и контроллинг, где осуществляется больше полномочий и концентрируется больше ответственности, и почему?
5. Можно ли назвать контроллинг философией управления, то есть одной из форм мировоззрения на управление?
6. Чем принципиально отличается управление в концепции контроллинга от традиционной системы управления.

Практические занятия 3. Инструменты стратегического контроллинга.

Цель практического занятия заключается в ознакомлении студентов с основными инструментами стратегического контроллинга и их применении в стратегическом планировании и контроле.

После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки в выборе инструментов стратегического контроллинга и их применении для обоснования стратегии организации и контроля ее реализации.

Дискуссия на тему «Возможности и проблемы внедрения инструментов стратегического контроллинга в практику российских организаций».

На основании конспектов лекций 3, самостоятельно изученных дополнительных материалов, результатов прохождения производственной практики, обсудите ниже представленные вопросы.

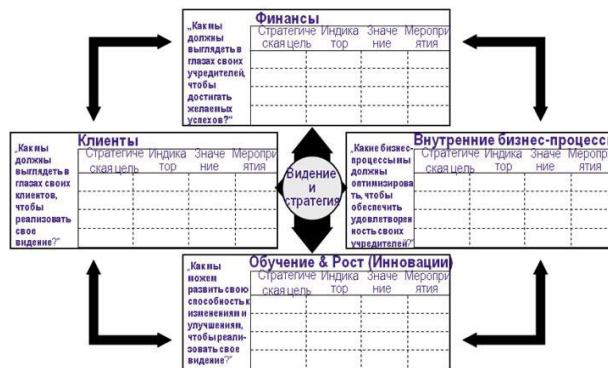
Контрольные вопросы для обсуждения:

1. Приведите примеры стратегических целей для организации, на которой Вы проходили производственную практику.
2. Какие экономические факторы внешней среды и как воздействуют на постановку стратегических целей и их дальнейший контроль?
3. Какое программное обеспечение может помочь руководителю и его подчиненным при составлении и контроле реализации стратегии?
4. Проанализируйте возможности и проблемы использования в организации (положительные и отрицательные стороны) следующих инструментов разработки стратегии, как анализ жизненного цикла, анализ сильных и слабых сторон организации, анализ рынка, GAP-анализ, анализ ролевых позиций стейкхолдеров, сбалансированная система показателей.

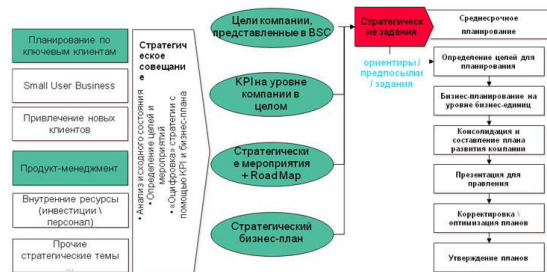
Дискуссия на тему «Система сбалансированных показателей (BSC) как инструмент стратегического контроллинга».

На основании конспектов лекций 3, дополнительных материалов по теме, проанализируйте информацию слайдов 1-5 (слайды 2-5 - пример из практики):

1. Сформулируйте факторы, успешная реализация которых влияет на эффективность внедрения системы сбалансированных показателей.
2. Объясните, как стратегическая карта связана с системой сбалансированных показателей, что из них первично. Можно ли эти два метода стратегического контроллинга использовать отдельно?



Слайд 1 - Сбалансированная система показателей (BSC)

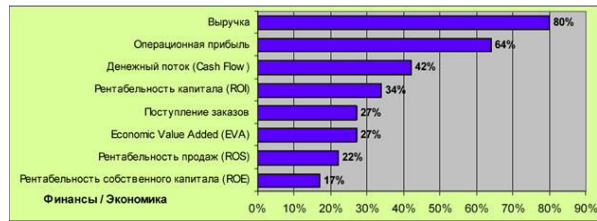


Слайд 2 - Интеграция системы BSC в процесс стратегического планирования – пример из практики

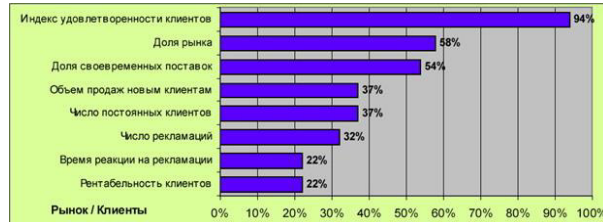


Слайд 3 - Факторы успешного внедрения BSC и роль Контроллера

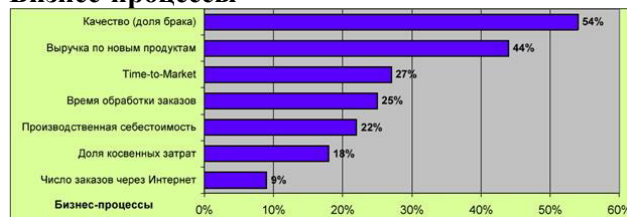
Финансы



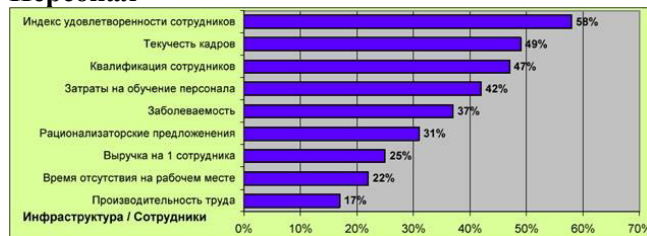
Рынок/Клиенты



Бизнес-процессы



Персонал



Слайд 4 – Рейтинг показателей, используемых в BSC

Сбалансированная система показателей		План действий	
Показатель	Цель	Инициатива	Бюджет
<ul style="list-style-type: none"> Рыночная стоимость Доход от одного посадочного места Стоимость аренды самолета 	<ul style="list-style-type: none"> 30% CAGR 20% CAGR 5% CAGR 		
<ul style="list-style-type: none"> Число постоянных клиентов Число клиентов Рейтинг FAA: прилеты по расписанию Ранжирование клиентов 	<ul style="list-style-type: none"> 70% увеличение на 12% в год №1 №1 	<ul style="list-style-type: none"> Внедрение системы CRM Программа управления качеством Программа лояльности 	<ul style="list-style-type: none"> \$XXX \$XXX \$XXX
<ul style="list-style-type: none"> Время пребывания самолета на земле Вылет по расписанию 	<ul style="list-style-type: none"> 30 мин 90% 	<ul style="list-style-type: none"> Оптимизация временного цикла 	<ul style="list-style-type: none"> \$XXX
<ul style="list-style-type: none"> Стратегические группы профессий: готовность компании Доступность информационных систем Стратегическая информированность Доля работников держателей акций компании 	<ul style="list-style-type: none"> Год 1 - 70% Год 3 - 90% Год 5 - 100% 100% 100% 100% 	<ul style="list-style-type: none"> Тренинг бригады наземного обслуживания Система скользящего графика работы бригады Программы коммуникации Приобретение акций сотрудниками 	<ul style="list-style-type: none"> \$XXX \$XXX \$XXX \$XXX

Слайд 5 – Пример BSC из зарубежной практики

Практические занятия 4. Инструменты оперативного контроллинга.

Цель практического занятия заключается в ознакомлении студентов с основным инструментом оперативного контроллинга – операционным анализом.

После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки в проведении операционного анализа: понимать функциональное назначение операционного анализа и различия между видами решений на краткосрочную перспективу, для принятия которых может использоваться этот метод; проводить простой и углубленный анализ безубыточности и критических соотношений, а также принимать решения на основе полученной информации; знать факторы, ограничивающие применение этого инструмента.

Примеры задач и учебных ситуаций (из зарубежной практики) по теме «Инструменты оперативного контроллинга»

Задача 1

Организация имеет годовую выручку от продаж 25000 руб., совокупные переменные затраты – 12000 руб., постоянные затраты – 8000 руб., прибыль от продаж – 5000 руб. Эти показатели являются результатом продажи 200 изделий одной и той же номенклатуры по цене 125 руб.

В следующем периоде условия продажи могут измениться. Руководству организации необходимо принимать решения, какие возможные изменения целесообразно использовать в своей деятельности.

1. Организация может получить дополнительный заказ еще на 2 аналогичных изделия, но продать их по более высокой цене – 130 руб. за каждое.

2. Организация может получить другой дополнительный заказ на 20 изделий, но покупатель готов заплатить только по 120 руб. за изделие. Мощности организации не позволяют изготовить более 20 изделий сверх 200 изделий, уже производящихся и реализующихся. Какое из двух предложений следует принять с точки зрения финансовых результатов продаж?

3. Покупатель, которому изделия реализуются по 120 руб., готов заключить договор на покупку еще 100 изделий по той же цене. Однако в этом случае производителю придется нести дополнительные затраты на аренду помещения и приобретения оборудования, чтобы обеспечить такой объем производства и продаж. Затраты, по расчетам специалистов, составляют 1500 руб., в том числе за аренду – 800 руб. Срок службы приобретенного оборудования 5 лет. При принятии этого предложения следует учесть также дополнительные затраты на заработную плату в части, включаемой в постоянные затраты, которые равны 200 руб. Следует ли принять данное предложение?

4. Если выбранный для дополнительных продаж покупатель будет продолжать курс снижения цен, то до каких минимальных пределов цен можно продолжать продажи изделий:

- а) при продаже 20 изделий;
- б) при продаже 100 изделий.

Задача 2

Частный предприниматель М планирует продажу плакатов для туристов по 35 руб. за штуку. Предприниматель может приобретать плакаты у оптовика по 21 руб. и возвращать непроданные плакаты за полную покупную стоимость. Аренда палатки обойдется в 7000 руб. в неделю.

Ответьте на следующие вопросы:

1. Каков порог рентабельности в натуральном и стоимостном выражениях?
2. Каким станет порог рентабельности, если арендная плата повысится до 10500 руб.?
3. Каким будет порог рентабельности, если удастся увеличить цену продажи с 35 руб. до 38,5 руб.?
4. Каким будет порог рентабельности, если закупочная цена плакатов повысится с 21 руб. до 23,8 руб.?
5. Сколько плакатов должно быть продано для получения прибыли в сумме 4900 руб. в неделю?
6. Какую прибыль можно ожидать при различных уровнях продаж?
7. Какой запас финансовой прочности имеет бизнес М при сумме прибыли 4900 руб. в неделю?
8. Если предприниматель запланирует продавать два вида товара: 400 штук обычных плакатов (цена продажи 35 руб., закупочная цена 21 руб.) и 500 штук больших плакатов (цена продажи 60 руб., закупочная цена 39,2 руб.), то чему будет равен порог рентабельности каждого из этих товаров и общий порог рентабельности всего бизнеса?
9. Что способствует снижению порога рентабельности и повышению запаса финансовой прочности: торговля одним видом плакатов или двумя?

Все ответы подтвердите аналитически и графически.

Практические занятия 5-8

Цель практических занятий заключается в получении студентами навыком владения инструментами контроллинга для обоснования управленческих решений.

После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки в выборе инструментов контроллинга и их применении для обоснования управленческих решений и их реализации.

Практическое занятие 5-6. Использование данных управленческого учета для обоснования управленческих решений.

Практическое занятие 7. Принятие решений на основе калькуляции себестоимости по переменным затратам.

Практические занятия 8. Разработка гибких и фиксированных бюджетов.

Для проведения самостоятельной аудиторной работы студентов по теме 3 «Элементы системы контроллинга» используется эффективное средство организации самостоятельной работы студентов – **рабочие тетради** по темам.

Целью рабочих тетрадей является оказание помощи студентам в выполнении практических работ, а также облегчить самостоятельную работу по освоению данной дисциплины.

Внедрение рабочей тетради в практику учебного процесса позволяет решить задачи:

- повышения эффективности освоения дисциплины и уровня творческого потенциала обучающихся;
- развитие мышления обучающихся;
- более прочное усвоение теоретических положений, а также приобретение практических умений и навыков решения не только типовых, но и развивающих, творческих задач;
- овладение алгоритмами решения типовых задач;
- контроль за ходом обучения обучаемых конкретной учебной дисциплине и формирование у них умений и навыков самоконтроля.

*Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Прикладная экономика, финансы и бухгалтерский учет»
Методическое обеспечение РПД Б1.В.18 «Контроллинг»*

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Филиал федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования
«Национальный исследовательский университет «МЭИ»
в г. Смоленске

Кафедра информационных технологий в экономике и управлении

РАБОЧАЯ ТЕТРАДЬ

по дисциплине

«КОНТРОЛЛИНГ»

по темам практических занятий:

- 5-6. Использование данных управленческого учета для обоснования управленческих решений.
7. Принятие решений на основе калькуляции себестоимости по переменным затратам
8. Разработка гибких и фиксированных бюджетов

Преподаватель:

Группа:

Студент/Студентка:

Смоленск, 20_ г.

Практическое занятие 5-6. Управленческого учета для обоснования управленческих решений

Цель занятия. Изучить возможности использования различных идей управленческого учета затрат при принятии отдельных решений.

1 Принятие решений на основе сопутствующих и несопутствующих затрат, альтернативных и невозвратных затрат.

Сопутствующие и несопутствующие затраты

На этапе принятия решений необходимо сравнивать между собой различные альтернативные варианты; проблема заключается в том, чтобы определить, какие именно затраты являются сопутствующими, а какие ими не являются.

Сопутствующие затраты - это затраты, которые будут понесены только в случае реализации данного варианта деятельности; иначе говоря, их можно избежать, только приняв другой вариант действий. Доход, потерянный в результате решения, также считается затратами, т.е. альтернативные затраты трактуются как сопутствующие.

Несопутствующие затраты можно поделить на две категории:

- уже понесенные, или **невозвратные, затраты** (например, затраты на проведение исследований в учебной ситуации 1);
- затраты, которые будут иметь место вне зависимости от того, какой вариант действий будет предпринят, - своего рода **неизбежные затраты** (например, обслуживание компьютера в учебной ситуации 1).

При принятии определенного решения следует учитывать лишь те затраты, которые связаны с принятием данного решения, так называемые затраты решения.

При составлении отчета, связанного с сопутствующими затратами, можно следовать схеме, в которую заносится:

- дополнительный доход (или дополнительный приток денежных средств);
- дополнительные расходы (или дополнительный отток денежных средств);
- упущенные выгоды (или утраченный приток денежных средств);
- расходы (или отток денежных средств), которых можно избежать.

Учебная ситуация 1 Выбор Имельды

Имельда работает в большой организации младшим менеджером по маркетингу с заработной платой 25000 ф.ст. в год, которая кажется ей недостаточно высокой.

Она подумывает уйти с работы и стать независимым консультантом-маркетологом. Для своей новой деятельности Имельда считает возможным использовать свой домашний компьютер. В настоящее время она имеет договор на обслуживание компьютера и намеревается продлить его. Оплата по договору составляет 250 ф.ст. в год.

Три месяца назад в консультационном агентстве она сделала заказ на проведение исследования экономической целесообразности консалтинговой деятельности, заплатив за это 2000 ф.ст.

Отчёт об исследовании показал, что в ближайшие три года консалтинговая деятельность может принести Имельде доход в сумме 100000 ф.ст. при прямых затратах 20000 ф.ст.

Из расчетов было ясно, что на новую деятельность потребуются первоначальные капиталовложения 30000 ф.ст. У Имельды имеется такая сумма: 30000 ф.ст. лежат на ее банковском счете и приносят ей 10% годовых.

Задание 1 Стоит ли Имельде оставить старую деятельность, чтобы заняться новой?

Рекомендуемое время на выполнение задания -15 минут.

Произведите расчеты, которые позволят ответить на поставленный вопрос.

Начинать следует с определения прибыли, которую Имельда сможет получить за три года. Для этого воспользуйтесь традиционным подходом к составлению отчета о прибылях и убытках, который основан на *принципе соответствия* (доходы и соответствующие им расходы учитываются в том периоде, в котором они были произведены). Запишите свои ответы в приведенную ниже таблицу 1.1. Используйте второй столбец для суммирования прямых затрат, стоимости контракта на обслуживание компьютера и заказа на исследования.

Таблица 1.1 – Финансовые результаты деятельности за три года (бухгалтерский подход)

Статьи	ф.ст.	ф.ст.
--------	-------	-------

Выручка		100000
Прямые затраты	20000	
Контракт на обслуживание компьютера		
Оплата заказа на исследования		
Итого затрат		
Объявленная прибыль		

Проанализируйте полученные результаты.

Если результаты исследований достоверны, консалтинговая деятельность окажется прибыльной; по крайней мере, к таким результатам приводит использование принципа соответствия. Но та ли эта цифра, на основе которой Имельде следует принимать решение?

Вполне возможно, что решение нужно принимать не на основе финансовой отчетности, а на основе информации о *сопутствующих затратах*. Для этого требуется взглянуть на затраты под несколько иным углом зрения: рассматриваются только те потоки денежных средств, которые связаны с данным решением. В частности, такой отчет позволяет учесть такие аспекты, как 10% годовых или заработная плата, которую Имельда получает в настоящее время.

Если Имельда решится предпринять шаги, связанные с новой деятельностью, ей придется отказаться от 10% годовых, что за три года составит 9000 ф.ст. (30000 ф.ст. x 10% x 3 года). (В этих расчетах не учитывается, что заработанные проценты могут быть снова положены в банк, чтобы принести ещё больший доход).

Зарботная плата, которую Имельда получает в настоящее время, и которая за три года составит 75000 ф.ст., также будет для неё потеряна. Такого рода затраты, предстоящие в связи с принятием данного решения, носят название *альтернативных затрат* и представляют собой по сути упущенный доход. Поскольку эти затраты появятся только в связи с данным решением, они являются *сопутствующими*. Далее встает вопрос о 2000 ф.ст., заплаченных за исследования. Эта сумма уже потрачена, и принятие любого решения не может оказать на неё влияние. Такого рода расходы считаются *невозвратными*, а по отношению к рассматриваемому проекту они являются *несопутствующими*. Другой пример несопутствующих затрат - это сумма, которую Имельда предполагает израсходовать на обслуживание компьютера вне зависимости от того, будет ли начата новая деятельность или не будет.

В таблице 1.2 представьте результаты расчетов с учетом вышеприведенных соображений.

Таблица 1.2 – Финансовые результаты деятельности за три года (экономический подход)

Статья	ф.ст.
Доход (дополнительный приток денежных средств)	
Минус прямые затраты (отток денежных средств)	
Валовая прибыль	
Минус альтернативные затраты:	
Потерянные проценты (упущенный потенциальный приток денежных средств)	
Потерянная заработная плата (упущенный потенциальный приток денежных средств)	
Прирост (уменьшение) денежных средств	

Проанализируйте полученные в таблице 1.2 результаты.

Вывод по ситуации 1. Имельда может перепроверить данный прогноз, а также учесть тот факт, что она станет сама себе хозяйкой, и оценить это каким-то образом. И потом, неизвестно, что произойдет по истечении трех лет.

Можно было заметить, что капитальное вложение в размере 30000 ф.ст. не учтено ни в той, ни в другой таблице. Этому есть два объяснения. Во-первых, и в том и в другом отчете рассматривается операционная деятельность, а не инвестиции. Во-вторых, размер капиталовложения в обоих случаях одинаков.

Учебная ситуация 2. «Фабрика грез»

«Фабрика грез» представляет собой организацию, деятельность которой заключается в проведении зрелищных и развлекательных мероприятий, связанных с виртуальной реальностью. Один из потенциальных клиентов обратился на «Фабрику грез» с просьбой в течение ближайших 7 дней провести для 17 человек тренинг с исследованием виртуальных средств. Клиент готов заплатить 1000 евро за каждого участника. Менеджеры «Фабрики грез» произвели соответствующие расчеты:

- В подготовке к мероприятию должны будут принять участие все работники компании, при этом оплата их труда составит 25% месячного фонда оплаты труда, равного 40000 евро. Вся работа по данному проекту будет проходить в текущем месяце.
- В связи с данным мероприятием на одну неделю придется дополнительно нанять временных работников. Расходы на оплату труда составят 5000 евро.
- Потребуется заплатить 1000 евро за специальное программное обеспечение, которое не будет использоваться ни для каких других целей. Компании придется также заплатить специальный страховой взнос в размере 1000 евро.
- Все компьютерное оборудование, которое будет использоваться в течение недели, будет задействовано исключительно в связи с данным проектом. Оно было куплено три года назад за 52000 евро, оставшийся срок его полезного использования - семь лет. Учет амортизации оборудования осуществляется линейным методом (т.е. за один год «используется» 1/10 часть его стоимости). Данное оборудование является узкоспециализированным товаром, и поэтому продать его не представляется возможным: ни одна фирма не станет его приобретать.
- В компании существует практика включения накладных затрат в себестоимость различных видов деятельности. По расчетам менеджеров, накладные затраты при проведении данного мероприятия составят 10 евро на одного участника.

Рекомендуемое время на выполнение задания -15 минут

Составьте два вида отчетов для компании «Фабрика грез»:

1) отчет о прибыли, основанный на принципе соответствия

Отчет о прибыли, основанный на принципе соответствия

Отчет, основанный на сопутствующих затратах.

Проведите небольшой анализ, определите, являются ли затраты и доходы сопутствующими или не являются.

Доход от мероприятия

Оплата труда основного и временного персонала

Затраты на оплату труда временного персонала

Затраты на оплату труда основного персонала.

Оплата специального программного обеспечения и затраты на страховании

Оборудование

Накладные затраты

Отчет, основанный на сопутствующих затратах

Обоснуйте Ваше мнение о контракте, используя составленные отчеты.

Практическое занятие 7. Принятие решений на основе калькуляции себестоимости по переменным затратам

В учебных ситуациях 1 и 2 была рассмотрена проблема, связанная с принятием решения о начале нового дела.

Если деятельность уже осуществляется, может возникнуть вопрос - стоит ли от неё отказаться или этого делать не следует? В какой мере предполагаемая деятельность повлияет на увеличение накладных затрат организации?

Принятие решения о прекращении деятельности

Решение принимают по причине возникновения экономического спада, сокращения темпов роста экономики или в результате проведения реорганизации.

Правило принятия решения.

До тех пор, пока структурное подразделение организации дает положительное покрытие, постарайтесь не прекращать его деятельность

Оценка необходимости прекращения деятельности.

Выясните ответы на следующие вопросы:

- ✓ Уменьшает ли совокупное покрытие деятельность отдельного структурного подразделения?
- ✓ Каков размер сокращения конкретных постоянных затрат после закрытия подразделения?
- ✓ Каков размер штрафных санкций, т.е. выплаты персоналу при увольнении по сокращению штатов, компенсации потребителям и т.д.?
- ✓ Какие альтернативные варианты использования высвобождающихся ресурсов?

Учебная ситуация 3. Имеется отчет о деятельности бюро путешествий «Evans Tours Ltd», расположенного в Лондоне, за последний месяц.

Показатели	Москва	Санкт-Петербург	Всего
Продажная цена путевки, ф.ст./шт.	800	200	1000
Выручка от продажи путевок, ф.ст.	88000	200000	288000
Общие издержки, ф.ст.	(114000)	(145000)	(259000)
Прибыль (убытки), ф.ст.	(26000)	55000	29000

Из общей суммы общих издержек 32% составляют постоянные и 68% переменные расходы.

Задание.

1. Поступило предложение прекратить продажу путевок в Москву из-за их не прибыльности. Согласны ли Вы с этим предложением? Аргументируйте свою позицию.

Таблица 3.2 – Затраты и прибыль по направлениям деятельности «Evans Tours Ltd»

Показатели	Москва	Санкт-Петербург	Всего
Переменные затраты, ф.ст.			
Постоянные затраты, ф.ст.			
Общие издержки, ф.ст.			
Прибыль (убытки), ф.ст.			

Таблица 3.3 – Отчет о прибыли и убытках «Evans Tours Ltd» на основе калькуляции по переменным затратам

Показатели	Москва	Санкт-Петербург	Всего
Выручка от продаж, ф.ст.			
Переменные затраты, ф.ст.			
Валовое покрытие, ф.ст.			
Постоянные затраты, ф.ст.			
Операционная прибыль (убытки), ф.ст.			

Таблица 3.4 – Отчет о прибыли и убытках «Evans Tours Ltd» на основе калькуляции по переменным затратам в случае отказа от направления «Москва»

Показатели	Санкт-Петербург	Всего
Выручка от продаж, ф.ст.		
Переменные затраты, ф.ст.		
Валовое покрытие, ф.ст.		
Постоянные затраты, ф.ст.		

Прибыль (убытки), ф.ст.		
-------------------------	--	--

Вывод

2. Средняя школа св. Петра хочет купить 45 путевок в Москву за 693 ф.ст. Стоит ли принимать их предложение? Аргументируйте свою позицию.

3. Какие еще факторы должны быть приняты во внимание при ответе на вопрос 2?

Решение о прекращении выпуска продукции. Какому продукту уделить особое внимание? Производство и сбыт каких товаров из ассортимента стоит наращивать, а каких прекращать или сокращать? Следует ли закрывать очевидно убыточные подразделения?

Правило принятия решения.

До тех пор, пока производство продукции дает положительное покрытие, старайтесь не прекращать или временно не приостанавливать выпуск этой продукции.

Учебная ситуация 4. «Вудхаус Карпентри»

В учебной ситуации 4 обратимся к знакомой компании «Вудхаус Карпентри» (см. рабочую тетрадь по теме 2). Сфера деятельности компании расширилась, теперь она занимается производством столов, стульев и кроватей. Появление кроватей в ассортименте продукции компании немного изменило уровень затрат, что показано в таблице 4.1.

Таблица 4.1 – Отчет о деятельности компании «Вудхаус Карпентри»

Статьи	Столы, тыс. ф.ст.	Стулья, тыс.ф.ст.	Кровати, тыс.ф.ст.	Итого, тыс.ф.ст.
Выручка от реализации	500	300	200	1000
Переменные затраты	200	180	120	500
Валовая прибыль	300	120	80	500
Постоянные затраты				
Заработная плата	60	40	50	150
Реклама и маркетинг	12	8	10	30
Общие административные затраты (при закрытии одного из направлений снизятся только на 5% от суммарных административных затрат)	48	32	20	100
Аренда, освещение и отопление (при закрытии одного из направлений со- кратятся только на 5 тыс. ф.ст.)	30	25	15	70
Амортизация	20	5	5	30
Итого	170	110	100	380
Чистая прибыль/(убыток)	130	10	(20)	120

Задание.

Рекомендуемое время на выполнение задания - 5 минут.

Изучите таблицу 4.1 и напишите, стоит ли компании прекращать производство кроватей. Обоснуйте Ваше решение. Сделайте соответствующие расчеты.

Какие нефинансовые факторы следует рассмотреть руководству перед принятием окончательного решения?

Учебная ситуация 5.

Организация имеет три линии производства изделий А, Б и В. Руководство организации рассматривает вопрос о прекращении производства изделия Б, так как отчет о прибылях и убытках показывает наличие по этому виду продукции убытков от продаж.

Таблица 5.1 - Отчет о прибылях и убытках, в тыс. руб.

Показатели	Изд. А	Изд. Б	Изд. В	Итого
Выручка от продаж	10000	15000	25000	50000
Переменные затраты	6000	8000	12000	26000
Валовая прибыль	4000	7000	13000	24000
Постоянные затраты:				
Прямые	2000	6500	4000	12500
Отнесенные	<u>1000</u>	<u>1500</u>	<u>2500</u>	<u>5000</u>
Всего	<u>3000</u>	<u>8000</u>	<u>6500</u>	<u>17500</u>
Операционная прибыль (убыток)	1000	(1000)	6500	6500

Проанализируйте результаты деятельности в случае отказа от производства изделия Б.

Составьте отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам.

Таблица 5.2 - Отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам, в тыс. руб.

Показатели	Изд. А	Изд. Б	Изд. В	Итого
Выручка от продаж				
Переменные затраты				
Прямые постоянные затраты				
Валовая прибыль				
Отнесенные постоянные затраты				
Операционная прибыль (убыток)				

Вывод.

Учебная ситуация 6.

Таблица 6.1 - Отчет о прибылях и убытках, в тыс. руб.

Показатели	Виды продукции				
	А	Б	В	Г	Итого
Выручка от продаж	400	500	600	700	2200
Общие затраты	500	300	400	600	1800
Прибыль (убытки)	(100)	200	200	100	400

Переменные затраты составляют 60%, а постоянные – 40% от общих затрат.

Стоит ли, по Вашему мнению, прекратить выпуска продукта А?

Проанализируйте результаты деятельности в случае отказа от производства изделия А.

Таблица 6.2 - Отчет о прибылях и убытках, в тыс. руб.

Показатели	Виды продукции			
	Б	В	Г	Итого
Выручка от продаж				
Переменные затраты				
Валовая прибыль				
Постоянные затраты				
Прибыль (убытки)				

Составьте отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам.

Таблица 6.3 - Отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам, в тыс. руб.

Показатели	Виды продукции				
	А	Б	В	Г	Итого
Выручка от продаж					
Переменные затраты					
Валовая прибыль					
Постоянные затраты					

Прибыль (убытки)					
------------------	--	--	--	--	--

Вывод.

Учебная ситуация 7. Как компании принимают решение о прекращении или продолжении работы.

У магазина компании Goodsports Ltd три отдела примерно одинаковой площади.

Таблица 7.1 - Результаты работы отделов за прошедший год в ф. ст.

Показатели	<i>Всего</i>	<i>Спортивное снаряжение</i>	<i>Спортивная одежда</i>	<i>Обычная одежда</i>
Продажи	534	254	183	97
Затраты	(482)	(213)	(163)	(106)
Прибыль (убытки)	52	41	20	(9)

Стоит ли, по Вашему мнению, закрыть отдел по продаже обычной одежды?

Составьте отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам.

Таблица 7.2 - Отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам, в тыс. руб.

Показатели	Всего	Спортивное снаряжение	Спортивная одежда	Обычная одежда
Выручка от продаж				
Переменные затраты				
Вклад в покрытие постоянных затрат и формирование чистой прибыли				
Постоянные затраты (аренда и т. п.)				
Прибыль (убытки)				

Вывод.

Какие принятые компанией меры могут привести к тому, что закрытие этого отдела станет менее целесообразным или, наоборот, целесообразным?

Принятие решения об изготовлении или покупке комплектующих, полуфабрикатов и т.д.

Решения типа «делать самим» или «заказывать на стороне» (дилемма внутренний/внешний)

Существует ещё одна проблема, с которой приходится встречаться менеджерам, - выбор между самостоятельным производством или заключением внешних контрактов на производство той или иной продукции.

Иными словами, следует ли производить, например, комплектующие самостоятельно или закупать их у внешнего поставщика? Приобретать ли какую-либо услугу или заниматься оказанием её самостоятельно? Как и при принятии других решений, определенную роль играют нефинансовые факторы, однако роль финансовых аспектов чрезвычайно велика.

Так, производитель электроприборов может решить передать на сторону производство какого-либо вида своей продукции из-за нехватки производственных мощностей или из-за того, что покупать эту продукцию выгоднее, чем производить самому.

Правило принятия решения.

Если стоимость производства собственными силами выше, чем стоимость закупок, прекратите выпуск компонентов

Прочие критерии:

-непрерывность и контроль поставок;

- альтернативное использование ресурсов;
- социальные и правовые вопросы, например, увольнение сотрудников, выполнение условий поставки и т.д.;
- вопросы качества;
- реальность получения экономии в долгосрочной перспективе.

Учебная ситуация 8. Самостоятельное производство или внешний контракт?

Муниципальный совет города Овершир занимается печатанием собственных брошюр и постеров. Для этой цели был нанят персонал, работающий на основе краткосрочных договоров. В среднем объём выпуска составляет 10000 экземпляров за отчетный период. Расценки за один экземпляр определяются на следующей основе:

	ф.ст.
Переменные затраты (бумага и чернила)	8,00
Амортизация принтера	3,00
Доля административных затрат	6,00
Оплата труда	3,00
Итого	20,00

В городе имеется также независимая типография, которая способна выпускать такие же брошюры и постеры, но по цене 15 ф.ст. за один экземпляр. Очевидно, что экономия составляет 5 ф.ст. за экземпляр. Принтер, которым пользуется городской совет, продать невозможно, но персонал совета, работающий на основе краткосрочных договоров, можно освободить от работы, просто не возобновляя данных договоров. При этом, если заключить внешний контракт с типографией, экономии на административных затратах не получится.

Задание

Рекомендуемое время на выполнение задания -10 минут.

Что, по Вашему мнению, должен сделать муниципальный совет со своей типографией?

Какие факторы еще должны быть учтены при принятии решения?

Учебная ситуация 9.

Компания специализируется на производстве комплектующих для автомобильной промышленности.

Фирма-поставщик сделала предложение на поставку компании полуфабрикатов по цене 2750 руб. за шт.

В настоящее время компания производит подобные изделия при себестоимости единицы изделия 3800 руб./шт.

Удельные переменные затраты – 1800 руб./шт.;

Прямые постоянные затраты - 900 руб./шт.;

Косвенные постоянные затраты – 1100 руб./шт.

Себестоимость изделия - 3800 руб./шт.

Обоснуйте решение производить самому или покупать для двух случаев:

1 случай. Производственные мощности, освобожденные в результате отказа от производства данного изделия, останутся незадействованными.

Объем производства полуфабрикатов составляет 500 штук в месяц.

Компания получит выигрывает при закупке систем или при собственном их производстве?

Выводы подтвердите расчетами.

2 случай. Высвобожденные мощности можно будет задействовать для расширения объема производства других изделий с получением дополнительной прибыли в размере 150000 руб. в месяц (альтернативные издержки).

Компания получит выигрывает при закупке систем или при собственном их производстве?
Выводы подтвердите расчетами.

Учебная ситуация 10. Как компании принимают решение купить или сделать своими силами

а) Для производства одного своего товара Shah Ltd потребовалась одна деталь. Shah Ltd может заказать ее у другой компании, которая готова поставлять ей эту деталь по 20 ф. ст. за штуку, а может сама наладить ее производство, при этом ее переменные затраты на каждую деталь составят 15 ф. ст. У Shah Ltd есть избыточные производственные мощности.

Задание

Что для компании выгоднее: аутсорсинг или собственное производство?

б) Предположим, что у Shah Ltd нет избыточных производственных мощностей, поэтому наладить собственное производство этой детали она может, только сократив производство другой своей продукции. На каждой детали она потеряет 12 ф. ст. вклада единицы другой продукции.

Задание.

Будет ли и в этом случае собственное производство выгоднее аутсорсинга?

в) Что еще помимо факторов, которые можно измерить в деньгах, нужно учитывать при принятии решения купить или сделать своими силами?

Учебная ситуация 11:

В таблице 11.1 показаны затраты, формирующие себестоимость запчасти № 300.

Таблица 11.1 - Калькуляция себестоимости запчасти № 300.

Статья затрат	Себестоимость изготовления запчасти № 300	
	Всего, тыс. руб. на 10000 ед.	Удельные затраты, руб./ ед.
Основные материалы	1000	100
Зарплата производственных рабочих	8000	800
Переменные накладные расходы	4000	400
Постоянные накладные расходы	5000	500
Всего	18000	1800

В составе постоянных накладных расходов (5000 тыс. руб.) 3000 тыс. руб. представляют расходы, от которых нельзя избавиться при снятии с производства запчасти №300 (это амортизация, налог на имущество, страховые платежи, зарплата администрации цеха). В тоже время, 2000 тыс. руб. общих постоянных расходов можно снять.

Задание 1. Поступило предложение покупать запчасть № 300 за 1600 руб.

Какое решение должна принять компания? Обоснуйте принятое решение.

Таблица 11.2 – Данные для принятия решения 1

Релевантные показатели	Общие суммы		Удельные суммы	
	Произвести	Купить	Произвести	Купить
Затраты на покупку				
Основные материалы				
Зарплата производственных рабочих				
Переменные косвенные расходы				
Постоянные косвенные расходы, без которых можно обойтись в случае выбора «купить»				
Всего релевантных затрат				
Разница в пользу «? »				

Задание 2. При анализе данной ситуации недостаточно ограничиться вопросом: «купить или произвести?». Нужно оценить возможности использования освободившихся мощностей. Допустим,

мы можем производить изделия с валовой прибылью в 190 руб. или сдать оборудование в аренду за 500 руб.
 Сравните четыре варианта.

Таблица 11.3 – Данные для принятия решения 2

Показатели	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
	Производить	Покупать и оставить простаивать оборудование	Покупать и использовать оборудование для производства др. продукции	Покупать и сдать оборудование в аренду
Арендная плата (доход)				
Валовая прибыль от выпуска другой продукции				
Затраты по запчасти № 300				
Чистые релевантные затраты				

Принятие решений при наличии ограничивающих факторов (ресурсов)

Практически в любой организации менеджерам приходится сталкиваться с ограничениями, вызванными недостаточным количеством тех или иных ресурсов. При этом они вынуждены принимать решения относительно наиболее результативного и эффективного использования ограниченных ресурсов. Ключевым моментом такого рода решений является степень ограничения конкретного вида ресурсов. Это касается как частного, так и государственного и некоммерческого секторов экономики. Часто приходится встречаться с ограничением таких ресурсов, как квалифицированный персонал, производственные площади, мощность оборудования, материалы, денежные средства и т.п.

Принимая решение о том, какую именно услугу оказывать, следует учитывать подобные ограничения. основополагающим правилом такого рода решений должно быть следующее: в случае ограниченности какого-либо ресурса необходимо максимизировать валовую (маржинальную) прибыль по данному виду ресурса.

Правило принятия решения.

Предпочтение следует отдавать тем продуктам и услугам, которые обеспечивают максимальную валовую прибыль в расчете на каждый ограничивающий фактор.

Прочие критерии:

- необходимо приложить все усилия для устранения ограничивающего фактора;
- на ближайшую перспективу нужно найти соответствующие способы для организации производства на полную мощность, например, сверхурочная работа, найм субподрядчиков, использование альтернативных материалов и т.п.;
- ограничивающие факторы не всегда легко поддаются определению. Для их выяснения необходимо провести исследования и анализ.

Учебная ситуация 12.

Организация изготавливает три различных изделия, используя один станок.

Валовая прибыль на единицу каждого вида продукции составляет:

СМ1 = 5 руб./шт.

СМ2 = 7 руб./шт.

СМ3 = 9 руб./шт.

По приведенным данным следует сконцентрировать внимание на производстве изделия 3. Количество машино-часов ограничено, так как на производстве используется только один станок.

Руководству организации следует сконцентрировать производственные усилия на тех изделиях, которые повышают прибыль в условиях ограничения машинного времени.

Машинное время, затрачиваемое на производство единицы каждого изделия: изд.1 – 1 машино-час/шт., изд.2 – 3 машино-час /шт., изд.3 – 3 машино-час/шт.

Удельная валовая прибыль с учетом ограничивающего фактора составляет: изд.1 - 5 руб. на час работы (5/1), изд.2 – 3,5 руб. на час работы (7/2), изд.3 - 3 руб. на час работы (9/3).

Руководство организации должно повысить объем производства изд.1 для оптимизации прибыли в условиях ограничивающего машинного времени.

Учебная ситуация 13. Как компании решают вопрос об использовании ограниченных ресурсов Компания оказывает три разных вида услуг. Имеются следующие данные об этой компании.

Вид услуги (кодовое название)	AX107	AX109	AX220
Цена одной услуги, ф. ст.	50	40	65
Переменные затраты на одну услугу, ф. ст.	(25)	(20)	(35)
Вклад одной услуги в покрытие постоянных затрат и формирование чистой прибыли, ф. ст.	25	20	30
Затраты труда на оказание одной услуги, часы	5	3	6

Предполагается, что рынок услуг компании не ограничен, но она не может увеличить объем оказываемых ею услуг из-за нехватки квалифицированных кадров. Постоянные затраты при любом производственной программе останутся неизменными, поскольку все услуги оказывают в одном помещении.

Лимитирующий фактор - трудовые ресурсы.

Задание. При какой производственной программе компании прибыль будет максимальная? Обоснуйте свой вывод.

Учебная ситуация 14. Компания производит три разных вида продукции, при этом имеется следующая информация.

Таблица 14.1 - Исходная информация

Вид продукции (кодовое название)	B14	B17	B22
Цена за единицу продукции, ф. ст.	25	20	23
Переменные затраты на единицу продукции, ф. ст.	10	8	12
Недельный спрос (количество единиц продукции)	25	20	30
Затраты машинного времени на производство единицы продукции (часы)	4	3	4

Постоянные затраты компании при любой производственной программе останутся неизменными, поскольку вся продукция производится на одном и том же оборудовании и в одном помещении. Недельный фонд машинного времени составляет 148 часов.

а) При какой производственной программе прибыль компании будет максимальной?

Обоснование сделайте на основе информации таблицы 15.2

Таблица 14.2 – Промежуточные данные для разработки производственной программы

Вид продукции (кодовое название)	B14	B17	B22
Цена за единицу продукции, ф. ст.			
Переменные затраты на единицу продукции, ф. ст.			
Вклад единицы продукции в покрытие постоянных затрат и формирование чистой прибыли, ф. ст.			
Затраты машинного времени на производство единицы продукции (часы)			
Вклад на один машино-час			
Номер в порядке убывания приоритетности			

б) Какие меры может принять компания чтобы повысить вклад единицы продукции в покрытие постоянных затрат и формирование чистой прибыли?

в) Какую максимальную цену данная компания согласится заплатить, чтобы остальная продукция B14 была произведена на стороне, если постоянные и переменные затраты от этого не изменятся?

г) Какую максимальную цену она согласится заплатить, чтобы на стороне была произведена продукция В22?

Учебная ситуация 15. Перед экономистом поставлена задача обосновать выбор продукции для производственной программы. Организация выпускает два вида продукции.

1 ситуация. Ограничения по мощности.

Мощности ограничены 5000 ч. За 1 ч. можно произвести 5 ед. продукта А или 15 ед. продукта Б.

Таблица 15.1 - Данные для принятия решения по ситуации 1

Показатель	Продукт А	Продукт Б
Цена за единицу, руб.	75	50
Переменные расходы на единицу, руб.	45	35
Удельная валовая прибыль, руб.	30	15
Уровень валовой прибыли, %	40	30

Обоснуйте выбор производственной программы. Сделайте необходимые расчеты и сделайте вывод.

2 ситуация. Ограничение по материалам.

Выбор производимой продукции при дефиците материала обосновывается аналогично предыдущей ситуации. Компания выпускает продукты А и Б

Таблица 15.2 - Данные для принятия решения по ситуации 2

Показатель	Продукт А	Продукт Б
Цена за единицу, руб.	20	15
Переменные расходы на единицу, руб.	12	10
Удельная валовая прибыль, руб.	8	5
Уровень валовой прибыли, %	40	33

Поставка материала ограничена 500 кг. Из 1 кг можно произвести 2 ед. продукта Б или 1 ед. продукта А.

Обоснуйте выбор производственной программы. Сделайте необходимые расчеты и сделайте вывод.

Итак, при выборе производственной программы при наличии одного лимитирующего фактора, следует сравнивать валовую прибыль в расчете на лимитирующий фактор. В большинстве случаев действует не один, а несколько лимитирующих факторов. Оптимизация реализационной картины в данном случае решается с помощью линейного программирования или с помощью имитационного моделирования на простых аналитических моделях (расчеты балансов мощностей, матричные модели).

Практическое занятие 8. Разработка гибких и фиксированных бюджетов.

Цель практического занятия заключается в ознакомлении студентов с методикой разработки фиксированных и гибких бюджетов.

После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки в разработке фиксированных и гибких бюджетов: уметь составлять фиксированные и гибкие бюджеты и знать сферы их применения этих бюджетов.

Пример «Гибкий и фиксированный бюджет»

Для сборочного цеха на июнь было запланировано 6000 единиц продукции. Однако фактически было выпущено 5800 единиц продукции за июнь.

Бюджет прямых трудозатрат и переменных накладных расходов сборочного цеха за июнь

Объем производства по бюджету	6000 единиц
Фактический объем производства	5800 единиц
Прямой труд	39000 руб.

Переменные накладные расходы:	
Непрямой труд	6000 руб.
Вспомогательные материалы	900 руб.
Ремонт	300 руб.
Итого затрат	46200 руб.

При планировании на основе фиксированного бюджета отчет об исполнении принимает вид:

Отчет об исполнении бюджета прямых трудозатрат и переменных накладных расходов сборочного цеха за июнь (фиксированный бюджет)

Показатели	По бюджету	По факту	Отклонение (Н или Б)*
Объем производства	6000	5800 единиц	200 Н
Прямой труд	единиц	38500 руб.	500 Б
Переменные накладные расходы:	39000 руб.		
Непрямой труд		5950 руб.	50 Б
Вспомогательные материалы	6000 руб.	870 руб.	30 Б
Ремонт	900 руб.	295 руб.	5 Б
Итого затрат	300 руб.	45615 руб.	585 Б
Итого затрат	46200 руб.		

*Н – неблагоприятное;

Б – благоприятное

Показатели отклонений такого рода бесполезны. Дело в том, что бюджетные затраты устанавливались исходя из уровня активности в 6000 единиц, в то время как фактические затраты соответствовали меньшему уровню – 5800 единиц.

С точки зрения возможности контроля бессмысленно сравнивать затраты по одному уровню активности с затратами по другому уровню активности. Подобные сравнения позволяют менеджеру производства выглядеть прилично только до тех пор, пока фактический объем ниже планового.

Составим гибкий бюджет с помощью формул операционного анализа и фактического объема производства.

Отчет об исполнении бюджета прямых трудозатрат и переменных накладных расходов сборочного цеха за июнь (гибкий бюджет)

Показатели	Затраты на объем производства (по бюджетным показателям), руб. / ед.	По бюджету (пересчет на фактический объем производства)	По факту	Отклонение (Н или Б)*
Объем производства		6000 единиц (факт 5800 ед.)	5800 единиц	200 Н
Прямой труд	6,5 (39000/6000)	37700 руб. (6,5 x 5800)	38500 руб.	800 Н
Переменные накладные расходы:			5950 руб.	
Непрямой труд	1,0 (6000/6000)	5800 (1 x 5800)	870 руб.	150 Н
Вспомогательные материалы	0,15 (900/6000)	870 руб. (0,15 x 5800)		0
Ремонт	0,05 (300/6000)	290 руб. (0,05 x 5800)	295 руб.	5 Н
Итого затрат	7,7	44660 руб.	45615 руб.	955 Н

*Н – неблагоприятное;

Б - благоприятное

Обратите внимание: все отклонения затрат являются неблагоприятными в отличие от благоприятных показателей отчета по фиксированному бюджету.

Практические занятия 9. Организация службы контроллинга.

Цель практического занятия заключается в ознакомлении студентов с подходами к оформлению контроллинга в иерархии организации.

После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки к обоснованному выбору организации службы контроллинга.

На основании конспектов лекции 9, дополнительных материалов по теме, проанализируйте информацию ниже представленных слайдов и обсудите положительные особенности и недостатки каждого из подходов к определению места контроллинга в организационной структуре организации.



Контрольные вопросы для обсуждения:

1. Как Вы считаете, какими характеристиками должна обладать организация, когда у нее возникает необходимость в службе контроллинга (размер, валовой доход, число уровней управления, организационная структура и т. п.)?
2. Какова причина возникновения и внедрения современных принципов разработки и принятия управленческих решений на основе концепции контроллинга?
3. Как функции контроллинга связаны с функциями менеджмента, где они пересекаются и дополняют друг друга?
4. Какой из темпов организации службы контроллинга Вы бы предложили для создания этой службы в организации, на которой Вы проходили производственную практику?
5. Какие промежуточные этапы, кроме трех основных, Вы можете предложить, какие документы должны быть при этом подготовлены, кто должен за это отвечать?
6. При каком экономическом положении в организации актуальна та или иная альтернатива введения службы контроллинга?
7. Какую пользу должна получить организация от внедрения службы контроллинга?

На основании конспектов лекции, дополнительных материалов по теме, заполните таблицу 1 и обсудите полученную информацию вначале в малой группе (2-3 чел.), а затем вынесите этот вопрос на обсуждении всей группы.

Таблица 1 – Сравнительный анализ разных подходов к оформлению контроллинга в иерархии организации

Подход	Плюсы	Минусы
Оформление контроллинга без подразделений		
Создание подразделения (службы) контроллинга		
Самоконтроллинг		

Практическое занятие 10. Проблемы внедрения службы контроллинга.

Цель практического занятия заключается в ознакомлении студентов с проблемами внедрения службы контроллинга и решениями этих проблем.

После окончания практического занятия студенты должны приобрести навыки в анализе возможности и необходимости внедрения контроллинга в организации.

Задание. Изучите материалы ниже представленной статьи и обобщите полученную информацию в виде перечня выявленных проблем в таблице 1, обсудите выявленные проблемы вначале в малой группе (2-3 человека), а затем вынесите на обсуждение всей группы вопрос «Какие факторы препятствуют успеху контроллинга в российских организациях».

Таблица 1 – Проблемы внедрения контроллинга в России, структурированные по факторам

<i>исторические</i>
1.
...
<i>психологические</i>
1.
...
<i>организационные</i>
1.
...
<i>методические</i>
1.
...

Александр Сафаров Практика российского контроллинга: что препятствует успеху?

Целью контроллинга является информационная и консультационная поддержка менеджмента в процессе планирования, организации, управления и контроля использования ресурсов компании. Создать и наладить систему контроллинга так, чтобы она действительно работала и работала эффективно, то есть поставляла нужную информацию в нужное время и нужным людям – это сложная задача. Ее решение сопряжено с тяжелым и кропотливым трудом разработчиков и всех сотрудников, которые так или иначе будут вовлечены в эксплуатацию создаваемой системы.

Как показывает практика, внедрение и применение контроллинга в российских компаниях сталкивается с различными препятствиями и сопровождается, к сожалению, многочисленными ошибками. Большинство из них являются типичными и в разном «наборе» проявляются едва ли не в каждой второй компании. Анализ и систематизация позволяют подразделить факторы, препятствующие успешной организации контроллинга в компаниях России, на:

- исторические,
- психологические,
- организационные,
- методические.

Наследие прошлого

Под историческими факторами подразумеваются некоторые специфические черты отечественных организаций, которые возникли вследствие особых условий становления и функционирования современного российского бизнеса. Большинство отечественных компаний очень молоды и находятся в самом начале своего пути, а это означает, что они только налаживают бизнес-процессы, процедуры еще не заточены, а организационная структура «плавает» в поисках очередного временного пристанища. Прибавим к этому «особенности национального налогообложения» переходного периода и в итоге получим:

непрозрачность,
неформализованные организационные структуры и бизнес-процессы,
неустоявшиеся традиции планирования и учета в целях управления,
не всегда достаточный уровень экономических знаний нефинансового топ-менеджмента,
неверное понимание идей и предназначения контроллинга.

Очевидно, что все это серьезно усложняет процесс становления контроллинга в России. К примеру, многие отечественные предприятия и организации непрозрачны не только для внешнего мира, но и для своих руководителей и владельцев. На определенном этапе, когда собственники начинают осознавать, что внутренняя непрозрачность компании тормозит дальнейшее развитие и ставит под угрозу будущее их бизнеса, они задумываются о внедрении управленческого учета. Это действительно решает проблему. Однако очень трудно быть прозрачной для «внутреннего пользования», оставаясь непрозрачной для внешнего мира. Но ведь именно к этому на современном этапе развития стремится большинство владельцев отечественного бизнеса! В результате приходится строить сложные и хитроумные системы защиты учетной информации, вести дублирующие базы данных, составлять варианты отчетности, противоречащие друг другу. Это значительно повышает стоимость и усложняет построение и без того дорогих и сложных контроллинговых систем.

Нельзя не отметить и легкомысленное отношение многих наших компаний к процессу формализации организационных структур и принципов управления. Некоторые предприятия и организации вообще работают без утвержденных структур.

Если руководство сомневается:

Когда в одной компании начал осуществляться проект по внедрению системы контроллинга, консультанты были удивлены тем, что каждый из интервьюируемых топ-менеджеров приходил к ним на встречу со своим документом под названием «организационная структура». Причем эти варианты существенно отличались друг от друга. Ситуацию прояснил генеральный директор. По его словам, у каждого его зама есть свое видение оргструктуры, а окончательного утвержденного варианта в компании в принципе не существует, поскольку он так и не принял решение, кого из замов поддержать.

Другие же пусть и утверждают структуру, но забывают о необходимости ее актуализации. Проходят месяцы и годы, компании в поисках идеала успевают неоднократно перестроить свои «ряды и колонны», но забывают переутвердить организационную структуру, в результате чего во многих из них «на бумаге» она сильно отличается от реальной.

Не лучше обстоит дело с положениями о подразделениях, которые часто разрабатываются как из-под палки. Не редки случаи, когда эти документы просто «скачиваются» из Интернета, в них вносится название организации и документ утверждается. Какая польза от такого положения о подразделении (или должностной инструкции)? Единственная: в случае проверки предприятия или организации будет что показать представителям трудовой инспекции. Похожая ситуация порой складывается и с описанием и оптимизацией бизнес-процессов.

Знает ли правая рука, что делает левая?

Руководитель крупного холдинга, дислоцированного в одном из регионов России, с гордостью заявляет, что его холдинг сертифицирован по ISO-9000 и демонстрирует консультантам пакет внутрифирменной документации по системе менеджмента качества. Однако в процессе интервью с менеджерами холдинга выясняется, что те понятия не имеют о содержании этих документов, описывающих бизнес-процессы руководимых ими подразделений и регулирующих их деятельность. Поэтому они управляют своими подразделениями и взаимодействуют с другими отделами по неписаным, но устоявшимся в холдинге «правилам игры». Какая польза от такой сертификации?

Единственная: в случае участия в тендере будет чем обосновать свои конкурентные преимущества.

Нежелание, а порой непонимание важности четкого распределения ответственности между менеджерами компании и наделяния их соответствующими полномочиями приводит к неразберихе в системе управления, отсутствию «точек принятия решений» и, как следствие, безынициативности (либо излишней инициативности) отдельных руководителей при принятии решений по операциям компании.

От ответственности операционной до финансовой – один шаг. От организационной до финансовой (бюджетно-учетной) структуры — ровно столько же. Неудивительно, что в таких условиях попытки структурировать бизнес по центрам ответственности обречены на провал — здание без фундамента по определению неустойчиво.

Следующий аспект – отсутствие традиций применения данных бухгалтерского учета в целях управления. Причин здесь несколько. Наиболее важная из них – это вполне обоснованное недоверие руководителей к финансовой отчетности своих компаний. А если отчетность недостоверная, то какая от нее польза? Единственная: ее можно представлять в соответствующие внешние органы в установленные сроки. Как правило, к моменту внедрения управленческого учета опыт работы с финансовыми отчетами у менеджеров такой организации практически отсутствует.

Еще один фактор — не всегда достаточный, а иногда даже критически низкий уровень экономических знаний нефинансовых топ-менеджеров и владельцев бизнеса. В свое время эти люди — «самородки» переходного периода — были наиболее успешными менеджерами-предпринимателями, они «с нуля» создавали и поднимали свой бизнес. Делали они это без специального образования, да и образовываться тогда было некогда. Сегодня, когда бизнес динамично развивается, когда постоянно меняется внешняя среда, руководители также не всегда имеют время, чтобы получить специальное образование. В том числе для правильного применения идей и философии контроллинга в практике своих организаций.

Психологические нюансы

Психологические факторы можно разделить на две части. Первая – это особенности восприятия работ по организации системы контроллинга руководителем компании, вторая – его подчиненными.

Почему все не так?

Если сформулировать эти факторы в виде «стандартных мыслей» руководителя, то они выглядят примерно так:

почему внедрять контроллинг так дорого и долго?

почему нельзя получить практическую пользу уже на первых этапах реализации проекта?

почему разработчики не могут сделать все сами, без моей поддержки?

почему после успешного внедрения система не работает?

почему получилось совсем не то, что я ожидал?

почему, наконец, в компании есть управленческая информация, но я не знаю, что с ней делать?

Процесс внедрения контроллинга достаточно продолжителен и дорог: в западных компаниях на это уходит два—три года (к примеру, от полутора до двух с половиной лет в Германии и от двух до трех лет во Франции). Однако для России эти ориентиры весьма условны, так как применимы только к организациям, где отлажены бизнес-процессы, давно и эффективно работают устоявшиеся модели менеджмента и соответствующие им организационные структуры, а система финансового учета и бизнес прозрачны.

Тот факт, что внедрение этого новшества займет длительное время и отвлечет большие средства из бюджета организации, может отпугнуть многие российские компании. Поэтому некоторые консультанты предпочитают не озвучивать сразу реальную стоимость и продолжительность проекта. Клиент узнает сначала о цене и сроках внедрения некоего «базового пакета» услуг. Причем чем менее добросовестен консультант, тем «знакомее» для руководства заказчика будет подано такое коммерческое предложение. В дальнейшем, выиграв тендер, войдя в компанию и «посадив ее на иглу», такие консультанты, понимая, что со временем заказчику отступать становится некуда, посте-

пенно, все новыми и новыми дополнительными соглашениями, наращивают сроки и стоимость реализации проекта. Чистота подобных методов, естественно, вызывает сомнение, а сами проекты нередко терпят фиаско и все это вместе в итоге формирует негативное отношение к консалтинговым компаниям и неверие в их способности создать работающий продукт.

Следующий критический фактор – поддержка проекта со стороны первых лиц (будь это собственник или высший руководитель компании), которое играет в таких проектах определяющую роль. Внедрение контроллинга сопровождается сложнейшими, порой болезненными процессами изменения привычных систем управления, корпоративной культуры, моделей организационного поведения и изначально обречено на сопротивление. В проект будет «выпущено немало стрел». И эти стрелы погребут под собой и проект и его разработчиков, если у них не будет щита – обладающего властью и авторитетом спонсора из первых лиц компании. Здесь уместно вспомнить высказывание классиков управленческого учета Р. Каплана и Д.Нортон: «Если те, кто стоят у руля, вяло и неэнергично руководят процессом, изменения не произойдут никогда, стратегия не будет реализована вовсе, а возможности получения выдающихся результатов будут утрачены навсегда». К сожалению, сами спонсоры об этом порой и не догадываются. Это может явиться одной из причин провала подобных проектов.

Слово не воробей... Спонсорское - тем более

Президент холдинга изначально занял достаточно жесткую позицию в отношении внедрения контроллинга. Он четко обозначил, что поддерживает внедрение. В управляющей компании этот проект рассматривался всеми как реализация его личной идеи об усовершенствовании системы управления, поэтому не встречал особого сопротивления у персонала и, при наличии профессиональной команды разработчиков, успешно реализовывался в течение полугода. Вдруг на одном из совещаний президент высказал несогласие с точкой зрения разработчиков и прилюдно раскритиковал их позицию по одному из вопросов. Уже со следующего дня резко упала дисциплина представителей других департаментов, которые, по сути, стали игнорировать исполнение своих обязанностей по проекту. Ситуация выправилась только после того, как президент холдинга собрал совещание, где четко и ясно дал всем понять, что, несмотря на высказанную им критику, генеральная линия остается неизменной...

Однако препятствия поджидают систему не только на этапе внедрения, но и на начальном этапе эксплуатации. К сожалению, порой руководители исходят из предположения, что раз в систему вложены большие деньги, то с ее внедрением все изменится как по мановению волшебной палочки. Но не все так просто. Надо еще серьезно потрудиться: на практике усовершенствовать бизнес-процессы, повысить трудовую дисциплину, научить работников уважать и исполнять инструкции, соблюдать порядок документооборота, вовремя собирать, передавать коллегам или вносить в систему информацию. Причем информацию полную, достоверную и своевременную. Никакая суперпродвинутая методология учета и бюджетирования и суперсовременная информационная платформа не дадут результата, если персонал компании не работает в системе надлежащим образом. Здесь нужна планомерная и постоянная работа по наведению порядка.

Еще одна проблема, последствия которой неизбежно отражаются на эксплуатации системы, заключается в том, что в условиях постоянной загруженности текущими делами не все руководители вникают в детали проекта. В результате разработчикам может быть предоставлена излишняя свобода действий и возможность весьма вольно интерпретировать «мечты» руководства компании. Как результат, на выходе проекта может получиться система, далекая от истинных желаний топ-менеджмента.

За эту проблему «цепляется» другая: все сделано, все работает как часы, информация поступает, аналитические отчеты прилежно формируются – а вот что с ними делать и как на них реагировать, никто не знает. Полученная информация ценна только тогда, когда становится руководством к действию, а не ложится в общую кучу отчетов. И здесь мы вновь возвращаемся к степени готовности и умению менеджмента применять финансовую информацию в процессе принятия управленческих решений...

Не хочу быть под колпаком у Мюллера!

Отторжение коллективом непонятого новшества может не только существенно замедлить работу, но и вообще свести на нет все усилия инициаторов проекта. При внедрении системы кон-

троллинга топ-менеджменту следует обратить внимание на возможные негативные настроения среди персонала, которые могут быть высказаны следующим образом:

а зачем мне это надо? И так все работает...
мне некогда! Все равно у них ничего не получится!
потеряю значимость... * буду как под колпаком у Мюллера...
планировать? Я не ясновидец!

В принципе мысли вроде «Зачем мне это надо?» вполне понятны и прогнозируемы. Ведь сотрудники долгое время работали по старой методике и, возможно, вполне справлялись с поставленными задачами. Теперь этот порядок будут ломать, заменяя пусть и не всегда эффективные, но уже отлаженные процессы новыми, неизведанными. Разве всем нравится, когда корпорация Microsoft предлагает в очередной раз перейти на новую версию Windows?

Кроме того, серьезно тормозит внедрение загруженность работников своей каждодневной, рутинной работой. В момент обсуждения с потенциальным пользователем удобств того или иного варианта реализации бизнес-процесса, алгоритма расчета или отчетного формуляра у него срабатывает стереотип «Сейчас у меня много текущей работы, а это все может быть внедрят когда-то в будущем, а может и не внедрят...». В результате проектная документация обычно согласовывается пользователем без вникания в детали, а порой и вовсе без понимания этих деталей. А когда день внедрения все же наступает, то это пренебрежительное отношение пользователя к проектной документации бумерангом к нему же и возвращается, да по дороге еще задевает разработчика. В такой ситуации последний часто сталкивается с необходимостью доработки уже созданной системы.

Иногда в процессе внедрения приходится сталкиваться с другими проблемами. Например, боязнь некоторых менеджеров потерять свою значимость в мире прозрачной, информации, которая до этого момента была скрыта от «посторонних» глаз. Действительно, сегодня можно влиять на своих подчиненных, коллег и вышестоящего руководителя, дозировано выдавая им информацию «из своего блокнота», а завтра, после внедрения контроллинга, она станет общедоступной... Если власть менеджера жидется только на способности «дозировать информацию», то приходится сталкиваться с его страхом обнаружить свою несостоятельность как руководителя. Впрочем, нежелание «попадать под микроскоп» характерно как для недобросовестных сотрудников, ожидающих, что их злоупотребления всплывут на поверхность, так и для честно выполняющих свои обязанности работников, которые опасаются дополнительных придираков и необоснованного ограничения в решениях и действиях.

Наконец, еще одна проблема – это стойкое желание отдельных операционных менеджеров на первых этапах внедрения контроллинга всеми правдами и неправдами доказать, что планировать их деятельность невозможно. В определенной мере этому способствует укоренившееся в сознании работников мнение, что план — это контур определенных ограничений, в рамки которых их «загоняют». Понимая возможные трудности в реализации планов, менеджеры не всегда хотят, чтобы эти планы устанавливались и, более того, жестко контролировались. Впрочем, как показывает практика, отношение к планированию напрямую зависит от занимаемой работником должности и подвержено резким изменениям.

Каждый со своей колокольни

Первый заместитель генерального директора крупного строительного холдинга, непосредственно ответственный за выполнение строительных работ, долгое время всячески тормозил введение системы бюджетирования, убеждая первое лицо компании в невозможности планирования своей деятельности. Внезапно этот человек стал ярким поборником планирования работ на строительных объектах. Что же произошло в его сознании? Изменения объясняются очень просто: к этому времени первое лицо компании (он же владелец бизнеса) решил освободить себя от оперативного управления холдингом, и назначил генеральным директором своего заместителя. Преобразившись из подконтрольного в контролирующего, бывший зам резко изменил свою точку зрения, поскольку и ранее, находясь в оппозиции к планированию, прекрасно понимал, что в действительности это «хорошая штука» для контроля за подчиненными.

Все эти психологические проблемы восприятия персоналом компании системы контроллинга вполне преодолимы. Они становятся серьезным препятствием только в том случае, если разработчики при создании системы контроллинга акцентируют свое внимание исключительно на методоло-

гии и автоматизации, игнорируя при этом человеческий фактор. Здесь кроется опасное заблуждение: ведь на самом деле система контроллинга – это не только методология и техническое обеспечение, в первую очередь это люди, менеджеры и специалисты, реализующие заложенные в системе возможности.

Организационные нюансы

В успешности такого проекта определяющую роль играют организационные факторы. С одной стороны, они могут существенно облегчить внедрение системы, а с другой – не менее существенно ему помешать. Негативный результат гарантирован, если:

- не проводится разъяснительная работа с топ-менеджментом о предназначении системы;
- не вовлекаются в процесс создания системы ее потенциальные пользователи;
- не уделяется должное внимание обучению пользователей работе в системе;
- преуменьшается риск отторжения системы со стороны персонала компании;
- не оказывается достаточного давления на менеджеров, саботирующих создание системы.

Редкий заказчик в лице руководства компании изначально четко представляет, что он ждет от внедрения контроллинга. Поэтому одна из первоочередных и важнейших задач разработчика – понять заказчика, а также понять, насколько правильно заказчик понимает самого себя. Она должна решаться в рамках предпроектного обследования, когда в процессе интервью, совместных совещаний с менеджментом заказчика, изучением его документации и информационной системы разработчик вникает в суть организации бизнеса заказчика, текущего и желаемого состояния управления компанией. Это, с одной стороны. С другой стороны, как показывает практика, в процессе совместных обсуждений много нового для себя узнает и интервьюируемая сторона. Общение с профессиональным консультантом помогает ей лучше понять реальные возможности контроллинга и воспользоваться ими с максимальной пользой для своего бизнеса. Очевидно, что подготовленное по результатам такого обследования техническое задание существенно повысит эффективность проекта, одновременно минимизировав риски взаимного недопонимания сторон.

Чрезвычайно важно формирование совместных проектных команд. В случае если проект реализуется внутренним ресурсом, без привлечения консультантов, актуальность этого утверждения не снижается. Он не должен осуществляться исключительно силами финансистов и IT-специалистов, ведь при таком развитии событий система контроллинга будет рассматриваться всеми прочими подразделениями компании как «система, создаваемая финансистами для финансистов». Несмотря на очевидность подобного утверждения, практика показывает, что большинство внутренних проектов замыкается в рамках финансовых департаментов, и тем самым представители этих подразделений порой сами изначально многократно усиливают риск отторжения системы нефинансовыми менеджерами. В том числе и потому, что при такой организации проекта невозможно в полной мере учесть и удовлетворить потребности нефинансовых подразделений.

Следующий фактор – обучение персонала. Имеется в виду не просто обучение сотрудников работе с информационной системой по принципу «Какие кнопки нажимать?». Не менее важно проведение разноплановых корпоративных школ — от пояснения философии контроллинга до изучения внедряемых методов и технологий планирования и учета. Отдельный вопрос – обязательное, в отдельных случаях по специальным программам, повышение финансовых знаний топ-менеджеров компании, включая ее высших руководителей. Такая работа должна проводиться в течение всего периода реализации проекта. Только в этом случае на его выходе результаты попадут на благодатную почву.

Учиться, учиться и еще раз учиться

В преддверии запуска бюджетной модели управления руководство организации заказало проведение полугодового подготовительного цикла корпоративных семинаров для персонала, но некоторые топ-менеджеры игнорировали посещение этих занятий. По словам сотрудников, деятельность этих руководителей впоследствии долгое время являлась основным препятствием на пути к успеху. Дело в том, что, с одной стороны, эти руководители существенно отстали по знаниям от своих подчиненных, прошедших обучение, с другой – именно они определяли все правила и атмосферу контроллинга, поскольку благодаря занимаемым в компании должностям были включены в состав бюджетного комитета.

Вовлекая персонал компании в работы над проектом и обучая сотрудников, не следует забывать о том, что мы никогда не застрахованы от риска возникновения отдельных очагов сопротивления внедрению системы контроллинга. Поэтому управление такими рисками является обязанностью разработчиков и спонсоров проекта. Всегда легче превентивными мерами предотвратить возникновение очагов сопротивления, чем непродуманными и неловкими действиями сначала спровоцировать их возникновение, а затем от них избавляться... Тем не менее, как бы профессионально грамотно не был организован проект, в компании всегда могут найтись «неисправимые противники». И руководство компании должно осознавать, что может возникнуть необходимость принятия жестких управленческих решений. Иногда это один из самых тяжелых моментов реализации проекта (особенно если непримиримый противник занимает «топовую» должность), но затягивание при принятии таких решений только увеличивает вероятность возникновения неблагоприятных для компании последствий.

Методологические аспекты

К наиболее критичным методологическим факторам следует отнести:

- игнорирование необходимой реструктуризации бизнеса и реинжиниринга бизнес-процессов;
- неудачное выделение в компании центров ответственности;
- выбор неадекватных принципов трансфертного ценообразования;
- насаждение деструктивных мотивационных моделей;
- неувязку краткосрочного и долгосрочного планирования;
- чрезмерный крен на организацию жесткого финансового контроля;
- применение различных методологий при планировании и учете;
- реализацию систем планирования и учета на различных информационных платформах;
- дублирующий ввод информации в бухгалтерском и управленческом учете;
- игнорирование необходимости создания пакета корпоративных стандартов контроллинга.

Каждый из этих факторов чрезвычайно важен и заслуживает пристального внимания как со стороны заказчиков, так и со стороны разработчиков контроллинговых систем. Практика показывает, что все они в той или иной мере присущи большинству реализуемых в российских компаниях проектов контроллинга.

Препятствия на пути контроллинга к успеху легче преодолеть, если в компании созрели объективные предпосылки его внедрения, высшее руководство дальновидно и терпеливо, разработчики системы профессиональны и твердо отстаивают свои убеждения, персонал вовлечен в процесс реализации проекта и подготовлен к работе системы.

В этих условиях компания получит в свое распоряжение современный инструмент управления, который позволит ей реально:

- повысить управляемость бизнеса и сократить время принятия управленческих решений;
- установить эффективный контроль над активами компании и успешно управлять затратами;
- повысить рентабельность задействованного капитала;
- достичь необходимой прозрачности и усилить инвестиционную привлекательность бизнеса.

Другими словами, получить все то, к чему сегодня стремится подавляющее большинство передовых компаний современной России.