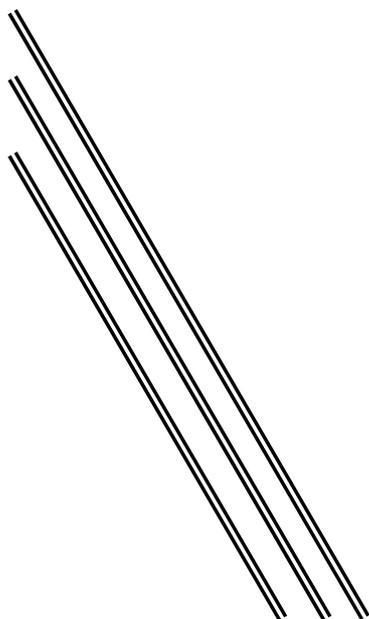


Ю.С. ЛАУТА, Б.И. ГЕРАСИМОВ

СОЗДАНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ



◆ ИЗДАТЕЛЬСТВО ТГТУ ◆

Министерство образования и науки Российской Федерации

Государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования

«Тамбовский государственный технический университет»

Институт «Экономика и управление производствами»

Ю.С. ЛАУТА, Б.И. ГЕРАСИМОВ

СОЗДАНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Утверждено к изданию секцией по экономическим наукам Научно-технического совета ТГТУ

Под научной редакцией доктора экономических наук,
профессора Б.И. Герасимова



Тамбов
Издательство ТГТУ
2005

ББК У9(2)301-211.2
Л287

Рецензенты:

Доктор экономической наук, профессор
Н.И. Куликов

Доктор экономической наук, профессор
В.Д. Жариков

Лаута, Ю.С.

Л287 Создание системы контроллинга на промышленном предприятии / Ю.С. Лаута, Б.И. Герасимов

мов ; под науч. ред.
д-ра экон. наук, проф. Б.И. Герасимова. Тамбов :
Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2005. 96 с.

Рассмотрены теория и методология новой управленческой концепции – контроллинга, охватывающего все сферы деятельности предприятия для достижения оперативных и стратегических целей.

Предназначена для студентов экономических специальностей, а также преподавателей высших учебных заведений. Может быть интересно для руководителей высшего звена финансово-кредитной системы России и полезно широкому кругу специалистов, занимающихся вопросами менеджмента качества.

ББК У9(2)301-211.2

ISBN 5-8265-0415-3

© Лаута Ю.С., Герасимов Б.И., 2005
© Тамбовский государственный
технический университет
(ТГТУ), 2005

Научное издание

ЛАУТА Юлия Сергеевна,
ГЕРАСИМОВ Борис Иванович

СОЗДАНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Монография

Редактор Т.М. Глинкина
Инженер по компьютерному макетированию Т.А. Сынкoвa

Подписано к печати 24.05.2005.

Формат 60 × 84 / 16. Бумага офсетная. Печать офсетная.
Гарнитура Times New Roman. Объем: 5,58 усл. печ. л.; 5,5 уч.-изд. л.
Тираж 400 экз. С. 388^М

Издательско-полиграфический центр
Тамбовского государственного технического университета
392000, Тамбов, Советская, 106, к. 14

Промышленность России в целом и в частности машиностроительный комплекс переживают сложный этап своего развития. Успешное решение задачи возрождения промышленности, повышения уровня его конкурентоспособности являются важнейшими условиями обеспечения устойчивого экономического роста народного хозяйства. Процессы, происходящие в настоящее время в России, изменившиеся условия деятельности потребовали переориентации принципов работы предприятий на анализ и оценку многообразных внешних и внутренних факторов, влияющих на эффективность их деятельности. Происходит смена парадигмы управления, предполагающая изменения целей и задач предприятия, законодательных условий и внешней среды.

Современное предприятие нуждается в адекватной системе управления, которая обеспечит ему конкурентоспособность и устойчивость положения на рынке. Одним из основных направлений, позволяющих сделать существенный прорыв в повышении эффективности управления предприятием, является контроллинг. Контроллинг – это, прежде всего, новая управленческая концепция, которая охватывает все сферы деятельности предприятия: финансы и учет, менеджмент и маркетинг, инвестиции – интегрируя и координируя которые для достижения оперативных и стратегических целей.

В своей методологии контроллинг опирается на системный подход в управлении, позволяющий раскрыть диалектику концепции контроллинга и сделать реальной выработку механизма адаптации к практической деятельности предприятия в условиях его трансформации и реструктуризации под влиянием параметров среды.

Являясь ответом на растущую непредсказуемость и нестабильность внешней среды предприятия, контроллинг способствует интеграции частных компонентов – целей, задач и функций управления предприятием – в единый комплекс процессов через информационную поддержку и координирование.

В целом актуальность темы исследования обусловлена современным состоянием теории и практики управления предприятием, необходимостью поиска новых подходов, инструментов и методов менеджмента отечественными предприятиями в условиях растущей неопределенности, ограниченностью комплексных исследований в области финансового контроллинга в разрезе адаптации зарубежной теории и практики к российским условиям.

1 ИССЛЕДОВАНИЕ ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РОССИИ В УСЛОВИЯХ ТРАНЗИТАРНОЙ ЭКОНОМИКИ

К началу экономической реформы промышленный потенциал России характеризовался огромными масштабами, низкой эффективностью, глубокими деформациями, а в первую очередь – слабой ориентацией на потребительский спрос и отсутствием действенных стимулов повышения конкурентоспособности и эффективности. В условиях закрытой плановой экономики сложился сильно милитаризованный, узкоспециализированный и поэтому высокомонополизированный промышленный комплекс с утяжеленной структурой и отсталой технологической базой. Огромные масштабы добычи сырья и топлива, производства первичных материалов покрывали неэффективность их дальнейшего использования. Большинство готовых изделий, предлагавшихся на внутреннем рынке, были низкого качества и покупались только в силу отсутствия выбора и постоянного товарного дефицита.

С 1990 г. начался открытый спад в промышленности. После либерализации цен в 1992 г. и под влиянием ужесточения финансовой политики спад резко усилился. Особенно резким он был в I половине 1994 г. В 1995 – 1997 гг. снижение инфляции, общая стабилизация финансовой конъюнктуры привели к тому, что спад в промышленности в целом существенно замедлился, а в отдельных отраслях, таких как черная и цветная металлургия, химическая промышленность, наметился некоторый подъем. Увеличение поставок на экспорт послужило одним из основных факторов этих процессов. Однако сокращение внутреннего спроса продолжало негативно влиять на уровень производства в обрабатывающих отраслях. Валютный кризис 1998 г. и последующий за ним дефолт свели к нулю все тенденции наметившей стабилизации и небольшого роста промышленности, и только в конце 1999 г. началось новое оживление в экономике России посткризисного периода, попытка выхода из сложившейся ситуации и обес-

печение хоть небольшой, но стабильной тенденции роста объемов производства во всех отраслях промышленности, преодоление убыточности и выход на рентабельность. Переломным моментом в достижении этих целей стали 2000 – 2002 гг. Оживление было обусловлено конъюнктурой мирового рынка нефти и формированием благоприятного инвестиционного климата в стране. Предприятия смогли активнее вкладывать свои ресурсы в основной капитал, обеспечивая модернизацию, реконструкцию и расширение производства на новой технической основе.

Оценивая в целом состояние промышленности России, следует отметить, что наблюдается экономический рост, охвативший практически все отрасли и регионы страны. Расширение и модернизация промышленного производства, увеличение выпуска промышленной продукции в условиях построения рыночных отношений являются основой для развития других отраслей экономики, стабилизации функционирования всей производственной инфраструктуры и социальной сферы России. Однако темпы экономического роста пока низкие и не уверенные.

Согласно данным Госкомстата РФ 2004 г. для российской экономики был одним из самых успешных за годы реформ. Продолжался устойчивый рост практически по всем основным экономическим показателям. По большинству показателей темпы роста выше, чем в 2003 г. (табл. 1.1).

1.1 Основные показатели развития экономики* (в % к соответствующему периоду предыдущего года)

Показатель	1998 г.	1999 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.
ВВП	94,7	106,4	110,0	105,0	104,3	106,7
Индекс потребительских цен, на конец периода к декабрю предыдущего года	184,4	136,5	120,2	118,6	115,1	112,0
Производство продукции промышленности	94,8	111,0	111,9	104,9	103,7	107,0
Производство продукции сельского хозяйства	86,8	104,1	107,7	107,5	101,7	101,5
Инвестиции в основной капитал	88,0	105,3	117,4	110,0	102,6	112,5
Реальные располагаемые денежные доходы населения	84,1	87,6	112,0	108,7	109,9	114,5
Оборот розничной торговли	96,8	94,1	109,0	110,9	109,2	108
Объем платных услуг населению	98,8	106,6	105,0	102,8	103,7	104,2
Экспорт товаров	85,7	101,5	139,0	97,0	105,3	116,5
Импорт товаров	80,6	97,0	113,5	119,8	113,4	116,5

* Статистический ежегодник. М.: Федеральная служба статистики, 2004.

Прирост объема ВВП за 2004 г. к соответствующему периоду 2003 г. составил 6,7 %. После приостановки экономического роста в конце 2003 г. за текущий год ВВП, по расчетам Минэкономразвития России, возрастал с ежемесячным приростом от 0,3 до 0,7 %. За 2004 г. по отношению к предыдущему году рост ВВП составил, по оценке Минэкономразвития, 7,3 %, объем промышленного производства увеличился на 7 %.

Заметно повысилась инвестиционная активность в экономике, в том числе иностранных инвесторов в России. Рост инвестиций в 2004 г. составил 12,5 % против 2,6 % в 2003 г. Прямые иностранные инвестиции в российскую экономику за январь – сентябрь 2004 г. увеличились к соответствующему периоду предыдущего года на 77,3 %. Продолжился рост реальных располагаемых денежных доходов и потребления населением товаров и услуг, причем также опережающими по отношению к динамике ВВП темпами. Впервые за последние годы рост производительности труда в промышленности превысил повышение реальной среднемесячной заработной платы.

Ускорение развития в 2004 г. было обусловлено благоприятной внешнеэкономической конъюнктурой для основных товаров российского экспорта, прежде всего для нефти; значительным ростом инвестиционной активности, обусловившем рост спроса на продукцию отечественного машиностроения и металлообработки и промышленности строительных материалов; укреплением позиций на внутреннем рынке эффективно работающих производств, адаптировавшихся к условиям рыночной экономики.

По темпам экономического роста в последние годы Россия опережает большинство стран мирового сообщества, несмотря на начавшееся восстановление экономического роста в индустриально развитых странах.

В условиях значительного положительного торгового сальдо и взвешенной бюджетной политики сохранялась стабильность финансовой системы. Снизились темпы инфляции.

Основной вклад в рост ВВП в 2004 г. внесло позитивное развитие промышленного производства:

- *продолжающийся существенный рост добычи нефти и поставок ее на экспорт (рост производства в нефтедобывающей промышленности составил 111,2 % по сравнению с 2003 г.);*
- *существенное ускорение роста производства в черной металлургии (108,9 % против 103 % вследствие опережающего роста производства труб, электроферросплавов, огнеупоров), а также в машиностроении и металлообработке (109,4 % против 102 % вследствие повышения инвестиционного спроса в экономике и опережающего роста производства продукции горношахтного и горнорудного машиностроения, железнодорожного машиностроения и приборостроения, роста производства продукции автомобильной промышленности, строительного-дорожного и коммунального машиностроения, роста экспорта оборонной продукции);*
- *сохранение устойчивого роста производства в промышленности строительных материалов (106,4 % против 103 %) вследствие опережающего роста производства в цементной промышленности, промышленности строительной керамики и строительных материалов и изделий из полимерного сырья, асбестовой промышленности;*
- *возобновление роста производства в электроэнергетике (101 % против 99,3 % в 2003 г.) и угольной промышленности (108,2 % против 96,4 %).*

Однако в 2004 г. было отмечено и снижение производства относительно уровня предыдущего года:

- *в легкой промышленности (97,7 % к 2003 г.) вследствие падения выпуска в текстильной и швейной промышленности;*
- *в пищевой промышленности (105,1 % против 106,5 % в 2003 г.) вследствие спада в рыбной, сахарной, хлебопекарной, ликероводочной, табачно-махорочной промышленности;*
- *в нефтеперерабатывающей промышленности (102 % против 104,7 %) из-за сравнительно низкой доходности переработки нефти на отечественных предприятиях по сравнению с поставками ее на экспорт;*
- *в лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности (101,5 % против 102,4 %) незначительный рост производства вследствие снижения выпуска в лесозаготовительной и деревообрабатывающей промышленности (лесопильное производство и мебельная промышленность) (табл. 1.2).*

Главной целью развития промышленности является повышение конкурентоспособности продукции и технического уровня производства, обеспечение выхода инновационной продукции и высоких технологий на внутренний и внешний рынок, замещение импортной продукции.

Основными направлениями развития промышленности являются:

- обеспечение устойчивого инновационно восприимчивого роста промышленного производства;
- увеличение доли продукции перерабатывающих отраслей и конкурентоспособных видов продукции и услуг в общем объеме промышленного производства;
- сохранение и расширение рынков сбыта отечественной промышленной продукции и, в первую очередь, в тех сферах, где наблюдается повышение платежеспособного спроса;

1.2 Производство промышленной продукции *

Отрасль промышленности	2004 г. в % к 2003 г.	Декабрь 2004 г. в % к			
		декабрю 2002 г.		ноябрю 2003 г.	
		по общему объему	с учетом исключения влияния фонда рабочего времени	по общему объему	с учетом исключения влияния фонда рабочего времени
Электроэнергетика	101,0	90,3	90,3	112,8	109,1
Топливная	109,3	108,2	108,2	103,2	99,9
Черная металлургия	108,9	109,5	109,5	104,1	100,7
Цветная металлургия	106,2	112,3	112,3	97,4	94,2
Химическая и нефтехимическая	104,4	108,1	107,4	101,8	96,9
Машиностроение и металлообработка	109,4	119,0	113,7	110,7	95,8
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная	101,5	104,8	101,6	116,8	105,0
Промышленность строительных материалов	106,4	114,5	111,5	95,7	86,9
Стекольная и фарфоро-фаянсовая	106,5	111,2	110,5	106,7	101,9
Легкая	97,7	100,6	96,0	101,6	87,7
Пищевая	105,1	106,2	104,2	108,3	100,1
Микробиологическая	82,0	90,3	90,0	110,8	106,2
Мукомольно-крупяная и комбикормовая	98,5	102,0	102,0	101,6	98,3

Медицинская	102,6	100,7	96,6	105,6	92,4
Полиграфическая	97,5	110,2	105,2	97,8	84,4
Другие	106,4	108,8	106,7	106,5	98,4

* Статистический ежегодник. М.: Федеральная служба статистики, 2004.

- для экспортноориентированных отраслей – интеграция в мировую экономику в рамках международного разделения труда;
- выход на мировые рынки с новой конкурентоспособной продукцией современного и новейшего технического уровня;
- ускорение выхода инновационной продукции и высоких технологий на внутренний и внешний рынки;
- стимулирование промышленного экспорта, предусматривающее реализацию конкурентных преимуществ отечественной промышленности и включающее необходимые меры государственной поддержки. Такими преимуществами являются: природные ресурсы, развитая минерально-сырьевая база и транспортная инфраструктура; значительный технологический потенциал оборонных и смежных гражданских отраслей промышленности; резерв производственных мощностей по выпуску массовой, относительно дешевой продукции; значительный научно-технологический потенциал (патенты, ноу-хау, высококвалифицированные научные кадры) и система высшего образования мирового уровня.

По расчетам Минэкономразвития, из 10 основных отраслей промышленности в 2004 г. отмечается рост в четырех отраслях, стабильный уровень – в четырех отраслях, спад – в двух отраслях (рис. 1.2).

За 2004 г. крупными и средними организациями всех отраслей экономики (кроме бюджетных, кредитных, страховых и сельскохозяйственных организаций) получен положительный сальдированный финансовый результат (прибыль минус убытки) в размере 1211,6 млрд. р., или 129,0 % к уровню января – ноября 2003 г., в том числе в промышленности – 557,6 млрд. р. (109,6 %), в торговле и общественном питании – 284,9 млрд. р. (в 2 раза), на транспорте – 96,9 млрд. р. (131,6 %).

Увеличение сальдированного финансового результата характерно для всех отраслей экономики. При этом наибольшее его увеличение произошло в торговле и общественном питании за счет отрасли «внешняя торговля» (в 2,5 раза).

Доля убыточных предприятий за январь – ноябрь 2004 г. снизилась на 0,6 % по сравнению с соответствующим периодом прошлого года и составил 40,6 % от общего числа организаций, в том числе в промышленности – 43,8 %, на транспорте – 48,8 %.

В структуре затрат в промышленности несколько повысилась доля материальных затрат и составила 61,4 % в I полугодии 2004 г. в основном за счет повышения доли затрат на топливо, энергию. Снизилась доля затрат на оплату труда (с 12,5 до 11,9 %), доля единого социального налога (с 4,1 до 3,8 %), повысилась доля прочих затрат (с 17,1 до 17,7 %).

В 2004 г. производственно-хозяйственная деятельность в отдельных отраслях промышленности характеризуется следующим.

В 2004 г. в топливно-энергетическом комплексе наблюдается увеличение добычи и производства всех видов энергоресурсов. Итоги работы ТЭК во многом определяются благоприятной внешнеэкономической конъюнктурой рынка топливно-энергетических ресурсов и ростом внутреннего спроса. Выработка электроэнергии в 2004 г. возросла на 2,7 % (к уровню 2003 г.) и составила 915 млрд. кВт · ч. Реализация мер по стабилизации работы ведущих нефтяных компаний в отрасли позволила увеличить добычу нефти на 9,2 % к уровню 2003 г. Объем ее первичной переработки возрос на 2,7 %. При этом выработка автомобильного бензина увеличилась на 3,8 %, дизельного топлива – на 2,7 %, топочного мазута – на 1,9 %.

Несмотря на положительные итоги работы в отраслях топливно-энергетического комплекса и особенно в электроэнергетике и газовой промышленности, сохраняется действие ряда факторов, негативно влияющих на функционирование и развитие топливно-энергетического комплекса. Основными факторами, сдерживающими развитие комплекса, являются:

- высокая степень износа основных фондов (в 2004 г. этот показатель в целом по ТЭК превысил 50 %, в нефтепереработке – 45 %) при сокращении ввода в действие новых производственных мощностей;
- тяжелое финансовое положение предприятий и организаций (за исключением нефтяных компаний, вследствие благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры), сохраняющийся относительный дефицит инвестиционных ресурсов;

- несоответствие ценовых пропорций на взаимозаменяемые энергоресурсы, ведущее к деформации структуры спроса на топливно-энергетические ресурсы, характеризующейся чрезмерной ориентацией на газ и снижением доли угля;
- отставание производственного потенциала ТЭК от мирового научно-технического уровня;
- отсутствие оптимальной рыночной инфраструктуры и цивилизованного, конкурентного энергетического рынка.

Требуется дальнейшее рыночное реформирование хозяйственно-производственных структур в направлении повышения реальной конкуренции.

Индекс производства в нефтедобывающей промышленности за 2004 г. составил 111,2 % к соответствующему периоду прошлого года против 108,9 % в 2003 г. Это связано с ростом темпов добычи нефти из-за экспортных возможностей.

Нефтеперерабатывающая промышленность – важнейшая часть нефтяного комплекса, определяющая эффективность использования добываемого сырья и обеспечивающая потребность внутреннего и внешнего рынков в нефтепродуктах. Индекс промышленного производства в нефтеперерабатывающей отрасли за 2004 г. составил 102,0 % к соответствующему периоду прошлого года, что связано с ростом производства автомобильного бензина и дизельного топлива, вызванного сезонным спросом. На рост внутренних цен на нефтепродукты оказывает влияние благоприятная конъюнктура мировых цен на нефть и нефтепродукты, увеличение внутренней цены на нефть, а также недостаточный контроль со стороны антимонопольных органов на олигопольном рынке.

Развитие отечественной нефтепереработки в значительной мере зависит от мировой конъюнктуры цен на нефть, поскольку экспорт нефти более рентабелен, чем производство и экспорт нефтепродуктов. Рост производства в нефтеперерабатывающей отрасли сдерживается низкими темпами ввода новых мощностей по переработке нефти, повышающих глубину переработки нефти, качество и конкурентоспособность нефтепродуктов, а также модернизации и реконструкции действующих предприятий.

В газовой промышленности основными направлениями реформирования отрасли являются совершенствование организационной структуры и создание условий для ускорения развития рынка газа. Предусматривается активизация инвестиционной политики и увеличение объема капитальных вложений за счет приоритетного использования средств потребителей газа и заемных средств.

Объем добычи естественного газа в 2004 г. составил 105,2 % к 2003 г.

Основной проблемой газовой отрасли продолжает оставаться сложная финансовая ситуация, сложившаяся под влиянием ценовой политики, практически исключившей газ, при заниженных регулируемых ценах на него, из межтопливной рыночной внутренней конкуренции. Комплексное совершенствование ценовой, кредитной и инвестиционной политики позволит создать условия для развития газовой отрасли, включая освоение разведанных месторождений, увеличение добычи с применением современных технологий, строительство новых и реконструкцию действующих газоперерабатывающих предприятий.

Основными задачами развития угольной промышленности являются: надежное обеспечение экономики и населения высококачественным твердым топливом и продуктами его переработки, повышение конкурентоспособности угля в условиях насыщения рынка альтернативными видами топлива, устойчивое и безопасное развитие на базе современных и экологически чистых технологий.

С учетом оценки спроса объем добычи угля в 2004 г. составил на уровне оценки 2003 г. 270 – 274 млн. т.

На развитие черной металлургии существенное влияние оказывают отмена (в 2002 г.) экспортной пошлины на черные металлы (кроме лома и отходов), ограничение импорта стальной продукции, сохраняющееся в 2004 г. улучшение конъюнктуры на внешнем и внутреннем рынках. Эти факторы позволили обеспечить рост производства в 2004 г. на 5,5 % к 2003 г., при этом выпуск готового проката возрос на 1,6% (до 49,5 млн. т), стальных труб – на 8,5 % (до 5,55 млн. т).

В 2004 г. рост объема производства в цветной металлургии составил 4 % (к уровню 2003 г.), выпуска первичного алюминия – 101 – 104 %, никеля – 108 – 110,6 %, производство рафинированной меди может снизиться.

Перспективы развития цветной металлургии связаны с реализацией комплекса мер по модернизации производства и переходу предприятий отрасли на инновационный путь развития с целью дальнейшего повышения конкурентоспособности отрасли. Так, предполагается увеличение выпуска конкурентоспособной продукции с использованием прогрессивных ресурсосберегающих технологий.

В химической и нефтехимической промышленности в результате сохранения объема экспортных поставок и увеличения внутреннего спроса на продукцию отрасли рост выпуска продукции в 2004 г. составил 4,4 % к уровню 2003 г.

При этом выпуск основных видов продукции, таких как минеральные удобрения, увеличился на 1,5 %, шин для грузовых и легковых автомобилей – на 2,3 – 6 %, химических волокон и нитей – на 8,5 %, синтетических каучуков – на 9 %, полистирола и сополимеров стирола – на 20,4 %, полиэтилена – на 0,9 % и поливинилхлоридной смолы – на 0,6 %.

Рост производства машиностроительной продукции в 2004 г. оценивается на уровне 7,4 % к 2003 г. В 2004 г. произошло увеличение производства в металлургическом и железнодорожном машиностроении, электротехнической промышленности, машиностроении для легкой и пищевой промышленности и бытовых приборов, приборостроении и промышленности средств связи.

В 2005 г. рост производства машиностроительной продукции прогнозируется на уровне 5,5 – 6,5 % (к 2004 г.). При этом опережающими темпами предусматривается прирост выпуска грузовых магистральных вагонов – 5,7 – 8,6 %, металлорежущих станков – 9,4 – 13,3 %, автомобилей грузовых – 11,1 – 16,7 % и легковых – 4,8 – 11,4 %, тракторов – 8,7 – 10,9 %, автобусов – 1,5 – 2,9 %.

В результате активизации инвестиционных процессов в экономике, поэтапного снижения таможенных тарифов на машиностроительную продукцию в 2004 г. произошло значительное увеличение импорта машиностроительной продукции.

Основными задачами развития машиностроения являются расширение выпуска конкурентоспособной техники и обеспечение модернизации технической базы промышленности и собственного производства, увеличение доли машинотехнической продукции в экспорте страны. Для их решения необходимо осуществление мероприятий по:

- **существенному расширению внутреннего рынка машинотехнической продукции и повышению темпов обновления номенклатуры выпускаемых изделий;**
- **модернизации действующих производств на инновационной основе и созданию новых, современных производств, в том числе и с участием иностранных фирм;**
- **развитию системы поставки оборудования на условиях лизинга;**
- **обеспечению поддержки экспорта продукции российского машиностроения.**

В 2004 г. производство продукции гражданского назначения в оборонно-промышленном комплексе (ОПК) возросло к уровню 2003 г. на 14 %. Возможности роста производства продукции гражданского назначения на предприятиях ОПК связаны с дальнейшим повышением ее конкурентоспособности, развитием экспорта и внутреннего платежеспособного спроса на наукоемкую, высокотехнологическую продукцию, изготовленную с использованием двойных технологий.

Рост объемов производства наблюдался во всех отраслях оборонно-промышленного комплекса за исключением авиационной промышленности, допустившей снижение объема против уровня соответствующего периода прошлого года на 8,9 %. При этом наибольших темпов роста достигли:

- **судостроительная промышленность – 136,0 %;**
- **ракетно-космическая промышленность – 113,5 %;**
- **электронная промышленность – 115,3 %;**
- **радиопромышленность – 110,0 %.**

Вместе с тем финансовое состояние промышленных предприятий ОПК остается сложным. Не уменьшается число убыточных предприятий. По состоянию на 1 августа 2003 г. их количество составило более 40 % от общего числа промышленных предприятий. Балансовая прибыль за указанный период снизилась на 33,4 %, кредиторская задолженность возросла на 13,6 %.

Вызывает беспокойство финансовое состояние предприятий, имеющих стратегическое значение для национальной безопасности и обеспечения обороноспособности страны. В первую очередь это относится к предприятиям промышленности боеприпасов и спецхимии. Отсутствие соответствующей нормативно-правовой базы не позволяет преобразовать такие организации в федеральные казенные предприятия и обеспечить необходимые финансовые условия для их стабильной работы.

В лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности производство лесобумажной продукции в 2004 г. составило 101,5 % к уровню 2003 г. В 2004 г. произошел рост производства деловой древесины и картона на 0,6 – 1,8 %, товарной целлюлозы и бумаги – на 3 – 4 %, древесных плит – на 5 – 6 %, клееной фанеры – на 11 %, пиломатериалов – на 1,7 %.

Работа предприятий отрасли в начале 2004 г. была осложнена неблагоприятными погодными условиями и переборами в обеспечении перерабатывающих предприятий древесным сырьем.

В целлюлозно-бумажной промышленности предусматривается дальнейшая модернизация действующих мощностей и увеличение выпуска бумаги для офисной и копировально-множительной техники, мелованной, типографской и книжно-журнальной для офсетной печати, картона для плоских слоев гофрированного картона с белым покровным слоем.

В результате экономических трансформаций, начавшихся в конце 1980-х – начале 1990-х гг., большинство промышленных предприятий оказались нерентабельными. Причинами сложившегося положения явились:

- прекращение централизованного финансирования и снабжения;
- нарушение хозяйственных связей;
- применение неденежной формы расчетов (в частности бартера), приведшее к неспособности предприятий вернуть авансированные в активы средства;
- спад объемов производства и сбыта продукции;
- несопоставимость цен на минеральные и энергетические ресурсы с ценами на промышленную продукцию;
- многоуровневое повышение цен на все виды ресурсов, приведшее к недостатку на предприятиях оборотных средств;
- повышение государством процентных ставок банковских кредитов, лишившее предприятия финансовых источников для формирования оборотных средств;
- высокие темпы инфляции, обусловившие обесценение стоимости основных и оборотных фондов предприятий и т.д.

Общероссийские тенденции развития промышленности характерны и для Тамбовской области.

Промышленность Тамбовской области – это сложный производственный комплекс с разветвленной инфраструктурой, содержащей в себе предприятия многих отраслей народного хозяйства. В составе промышленности работают более 250 крупных и средних промышленных предприятий, свыше 500 промышленных предприятий малого бизнеса. Многие предприятия области технологически и экономически связаны с партнерами из других регионов России, ближнего и дальнего зарубежья, что свидетельствует о вхождении промышленности области в единый промышленный комплекс России и ее интеграции в мировой рынок.

Период рыночных преобразований на Тамбовщине можно разделить на три этапа: период 1991 – 1998 гг. – это промышленный спад, обусловленный неоднозначными процессами преобразований, происходящими как в промышленности области, так и в целом в Российской Федерации (табл. 1.3).

Спад производства носил системный характер и затронул все отрасли промышленности. При этом динамика производства по основным отраслям промышленности существенно различается. Среди основных факторов, непосредственно вызвавших сокращение промышленного производства Тамбовской области в процессе рыночных преобразований, следует выделить следующие:

- сближение уровня внутренних и мировых цен, повлекшее за собой свертывание неэффективных производств и увеличение доли импортной продукции в структуре покрытия платежеспособного спроса внутреннего рынка;

1.3 Индексы физического объема продукции по отраслям и в целом по промышленности Тамбовской области и Российской Федерации за 1991 – 2004 гг. (в процентах к предыдущему году)*

Наименование отрасли	Индексы физического объема продукции (в % к предыдущему году)										
	Годы										
	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Всего по промышленности	–	96,7	96,0	101,9	94,8	108,0	109,2	104,9	103,7	107,0	

Российской Федерации										
Всего по промышленности Тамбовской области	98,9	91,7	79,1	102,1	102,3	116,8	105,8	105,6	103,3	109,0

Статистический сборник. Тамбов: Федеральная служба статистики по Тамбовской области, 2004.

- ужесточение финансово-кредитной политики, приведшее к сокращению финансовой поддержки неконкурентоспособных производств, резкому снижению государственных инвестиций в промышленность, в том числе в производство вооружений;
- снижение платежеспособного спроса населения в результате сокращения доходов, которое наряду с расширением импорта обусловило сокращение производства потребительских товаров;
- падение платежеспособного спроса на российскую промышленную продукцию со стороны стран СНГ в результате переживаемого ими экономического спада.

Продукция, выпускаемая промышленностью Тамбовской области, в большей степени идет на внутрيريосское потребление, что обусловило более глубокий спад промышленного производства области. В отличие от сырьевых отраслей, отрасли машиностроения, радиоэлектроники, легкой и деревообрабатывающей промышленности не способны переориентировать производство на рынки других зарубежных стран из-за неконкурентоспособности большей части производимой продукции. В числе факторов, определяющих динамику промышленного производства, следует назвать и резкое сокращение государственных расходов на оборону, которое привело к свертыванию военных производств и соответствующему снижению выпуска в сопряженных отраслях промышленности.

Началом второго этапа рыночных преобразований промышленности области является период 1999 – 2000 гг. Он характеризуется стабилизацией промышленного производства и переходом к постепенному его росту. Индексы физического объема в промышленности области составили: в 1997 г. – 102,1 %; 1998 г. – 102,3 %; 1999 г. – 116,8 % и 2000 г. – 105,8 %. Это позволило сократить спад промышленного производства области к 1990 г. с 60 % до 43,3 %.

Рыночные преобразования в промышленности Российской Федерации привели к существенным структурным сдвигам отраслей промышленности Тамбовской области (рис. 1.3).

Однако, несмотря на положительную динамику, Тамбовская область уступает областям Черноземья по объему валового регионального продукта и по производству промышленной продукции, рассчитаным на душу населения. В частности, по объему продукции промышленного производства на душу населения Тамбовская область занимает восьмое место.

В то же время на развитии области отрицательно сказывается отсутствие собственных энергоносителей, объектов переработки нефти и газа, бедность минеральным сырьем. Названные факторы предо-

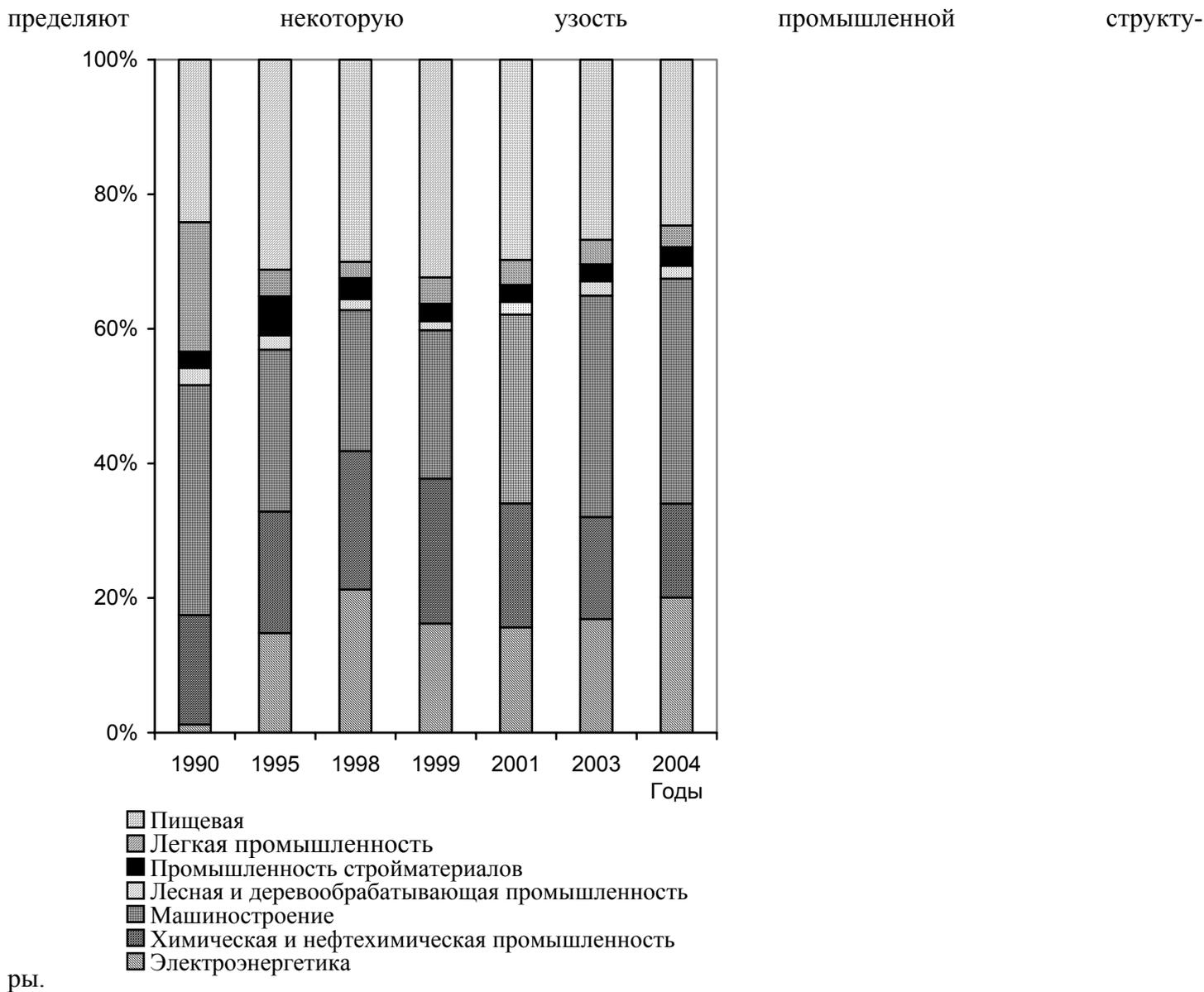


Рис. 1.3 Структура промышленности Тамбовской области в 1990 – 2004 гг., %*

* Статистический сборник. Тамбов: Федеральная служба статистики по Тамбовской области, 2004.

С 1995 г. почти 90 % общего объема промышленной продукции приходится на четыре отрасли: машиностроение и металлообработка, пищевая, электроэнергетика, химическая и нефтехимическая. Они в целом определяют динамику развития области и в настоящее время (рис. 1.4).

Анализ основных показателей свидетельствует о том, что в области достигнут опережающий рост валового регионального производства. За этот период рост ВРП в сопоставимых ценах составил 130 %. Более чем в 1,2 раза возрос объем промышленного производства, в том числе в машиностроении и металлообработке – 1,8 раза, легкой промышленности – 1,3 раза. В 2004 г. индекс физического объема промышленной продукции в целом по области составил 105,7 %. Рост объемов производства продукции достигнут в большинстве важнейших отраслей промышленности – в электроэнергетике (105,7 %), в промышленности строительных материалов (131,7 %), машиностроении и металлообработке (113,8 %), легкой (108,2 %), лесной и деревообрабатывающей промышленности (107,5 %). Наибольшие объемы промышленной продукции произведены в городах: Тамбове (57,1 % общего объема области), Мичуринске (10,8 %), Котовске (6,2 %), Моршанске (4,0 %), районах: Тамбовском (4,0 %), Первомайском (3,3 %). В 2004 г. по сравнению с 2003 г. прирост выпуска продукции по крупным и средним предприятиям обеспечен в городах: Тамбове, Мичуринске, Рассказово, Уварово и 10 районах.

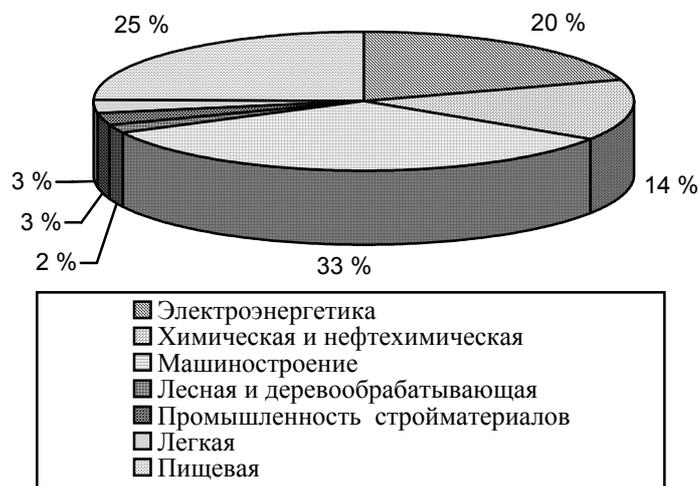


Рис. 1.4 Структура промышленности Тамбовской области в 2004 г., %*

* Статистический сборник. Тамбов: Федеральная служба статистики по Тамбовской области, 2004.

Более чем на 19 млрд. р. продукции выработано за 2004 г. тамбовскими промышленными предприятиями, что на 5,7 % превышает этот показатель за аналогичный период прошлого года. По данным комитета по промышленности администрации области, стабильнее других в 2004 г. работали предприятия машиностроения и металлообработки, прирост производства к 2003 г. составил в отрасли 5,3 %. Вклад этой отрасли в общий объем производимой областью продукции составил в 2004 г. 5748,2 млн. р. или 33,3 % от общего объема областного промышленного производства. В их числе ТВРЗ, акционерные общества: «Мичуринский локомотиворемонтный завод», «Первомайскхиммаш», «ТВЕС», «Мичуринский завод «Прогресс» предприятия оборонной промышленности – «Ревтруд» и «Октябрь».

В Тамбовской области машиностроительный комплекс представлен 608 предприятиями и производствами машиностроения и металлообработки. На предприятиях машиностроения и металлообработки сосредоточено 18,1 % промышленно-производственных фондов области, что составляет 4077 млн. р.; занято 8,6 тыс. человек промышленно-производственного персонала, или 44,8 % от общей численности занятых в отраслях промышленности.

Наиболее высокие темпы роста производства обеспечены на предприятиях железнодорожного машиностроения (68,8 %), приборостроения (10,5 %), по ремонту машин и оборудования (27,2 %).

В 2003 – 2004 гг. на предприятиях машиностроения и металлообработки наращивался выпуск химического оборудования и запасных частей к нему, электродвигателей малой мощности, трансформаторов, микросхем интегральных, устройств радиоприемных.

Следует отметить, что в 2004 г. предприятия машиностроения и металлообработки сработали стабильнее других. Динамика объема продукции машиностроения по сравнению с объемом промышленной продукции (в фактических ценах предприятий) представлена на рис. 1.5.

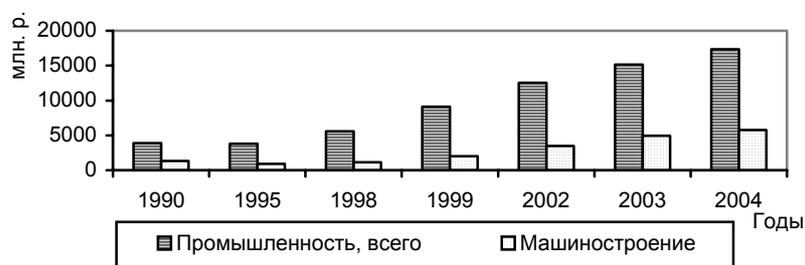


Рис. 1.5 Динамика объема продукции машиностроения в Тамбовской области по сравнению с объемом промышленной продукции (в фактических ценах предприятий), млн. р.*

* Статистический сборник. Тамбов: Федеральная служба статистики по Тамбовской области, 2004.

В то же время спад производства допущен в подотраслях: химического и нефтяного машиностроения (на 4,4 %), автомобильной промышленности (на 22,0 %), машиностроении для легкой и пищевой промышленности и бытовых приборов (на 7,7 %).

Основными проблемами машиностроительного и оборонного комплексов являются:

- сокращение объемов производства из-за сокращения объемов госзаказа;
- недостаток оборотных финансовых средств;
- моральный и физический износ основных фондов (54 % оборудования характеризуется 50 % степенью износа), нарастающее технологическое отставание;
- несоответствие производимой продукции мировым стандартам, отсутствие признаваемых потребителями сертификатов;
- невозможность в условиях технической отсталости производить продукцию, способную конкурировать с зарубежными аналогами по цене и качеству (особенно в тяжелом, энергетическом, химическом и нефтяном машиностроении, автомобильной промышленности), соответственно вытеснение с российского рынка отечественных производителей;
- низкий уровень менеджмента на предприятиях.

Причины кризиса предприятий машиностроительной отрасли во многом схожи с причинами кризиса предприятий других отраслей российской промышленности. Однако, ряд специфических особенностей, присущих только машиностроительным предприятиям, достались в наследство от социалистической экономики и сделали кризис машиностроения наиболее глубоким и болезненным. Так, машиностроительные предприятия в отличие от предприятий других отраслей промышленности имеют ряд специфических особенностей. Это и относительно низкий уровень рентабельности, который в целом по отрасли редко превышает 25 %, и высокий уровень накладных расходов, и высокий уровень энергоемкости и металлоемкости, и длительный производственный цикл, и, как следствие, длительный период возвратности инвестиций. Машиностроительное предприятие имеет относительно низкий уровень фондоотдачи, высокий уровень специализации, потребность в дорогостоящем высокотехнологичном оборудовании, потребность в высококвалифицированных инженерно-технических кадрах и кадрах рабочих специальностей, высокий уровень милитаризации с незначительным удельным весом производства товаров народного потребления. Кроме того, на машиностроительное предприятие влияет наличие объемной и разветвленной социальной инфраструктуры и, наконец, крайне неудовлетворительное соотношение площадей, непосредственно используемых в основном производстве, и общей площади, занимаемой предприятием.

В условиях социалистической экономики машиностроительные предприятия строились очень крупными и, в силу этого, негибкими. Каждое предприятие специализировалось на своих производственных функциях. Дублирования и потенциальной конкуренции допускалось очень мало. В результате была создана система крупных малогибких предприятий с высокой степенью монополизма и значительной зависимостью от транспортной сети. Все это в огромной степени усугубляло влияние причин, приведших в начале постсоветского периода к кризису отечественной промышленности и машиностроительных предприятий.

Кризис машиностроительных предприятий был вызван несколькими причинами. Во-первых, промышленность была построена по отраслевому принципу с высоким уровнем специализации и низким уровнем межотраслевого и внутриотраслевого обмена. Во-вторых, разрушилось единое экономическое пространство СССР и стран СЭВ. В-третьих, российская экономика во многом зависела от сырьевых цен и импорта капитала. В-четвертых, в нашей стране искусственно сдерживалась инфляция, приведшая, кстати, к кризису в августе 1998 г. Кроме того, машиностроительная отрасль страны была представлена большим количеством крупных маломобильных предприятий, менталитет руководителей которых был сформирован в период социалистической административно-плановой экономики. К сожалению, последствия кризиса до настоящего времени не ликвидированы и, видимо, будут сказываться еще длительное время.

Для выхода предприятий машиностроительной промышленности из кризисного состояния необходимы, во-первых, реальная государственная поддержка, которая должна заключаться в следующем: стимулирующая производство система налогообложения; направление таможенно-тарифной политики на защиту отечественных товаропроизводителей; продолжение масштабной конверсии военно-промышленного комплекса с ориентацией на выпуск конкурентной импортозамещающей продукции производственно-технического назначения и высококачественных товаров потребления; увеличение инвестиций на техническое перевооружение и реконструкцию производства по выпуску конкурентоспособной продукции; выход предприятий на новые рынки сбыта вооружений и военной техники (Латинская Америка, страны АТР, Ближнего Востока) и оборудования для гражданских отраслей; государственные гарантии для частных инвестиций в высокотехнологичные производства и ВПК.

Во-вторых, создание адекватной эффективной системы управления, которая повысит роль предприятий в выработке и принятии управленческих решений по обеспечению высокоэффективной работы, конкурентоспособности, финансовой устойчивости. Эффективное управление позволит провести работу по изменению организационной структуры предприятий путем выделения производственных подразделений предприятий в самостоятельные фирмы с последующим их возможным объединением во взаимосвязанный комплекс с целью повышения способности адаптации к требованиям рынка, привлечения инвестиций для развития отдельных производств и самостоятельных звеньев данного комплекса; выбору нового ассортимента продукции; разработке детальных маркетинговых программ, продвижению новой или ранее освоенной продукции на внутренний и внешний рынки; реформированию бухгалтерского учета и формированию на его основе систем бухгалтерского анализа и управления (прежде всего – управления затратами), а также по созданию современной системы финансового управления.

Обобщая сказанное, можно сказать, что отечественному машиностроению в сложившейся ситуации необходим ряд мер в различных направлениях. Значительную роль здесь должно сыграть внедрение финансового контроллинга, который обеспечит концентрацию контрольных действий на наиболее приоритетных направлениях финансовой деятельности предприятий.

2 КОНТРОЛЛИНГ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРОМЫШЛЕННЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ

2.1 Исторические аспекты становления и развития контроллинга

Создавая предпосылки полной экономической самостоятельности, рынок выдвигает жесткие финансовые и экономические требования, объективность которых ориентирует предприятие на эффективную и рентабельную деятельность.

В этой ситуации непереносимым условием совершенствования методов управления является полное использование внутренних возможностей предприятия, т.е. создание действенной системы внутреннего учета и отчетности. Направления совершенствования последнего можно связывать с организацией преимущественно новой системы управления экономикой на микроуровне.

Контроллинг – это принципиально новая концепция управления, которая обеспечивает поддержание экономики предприятия путем формирования информации о затратах и ресурсах предприятия с целью выработки альтернативных вариантов управленческих решений по оптимизации прибыли [58].

В последние годы в России значительно возрос интерес к такому явлению в области экономики и управления, как контроллинг. Данный интерес не случаен, поскольку именно сейчас в стране складываются благоприятные условия для внедрения и развития контроллинга на отечественных предприятиях. Интерес к контроллингу, как к одному из новых направлений информационно-экономического развития предприятия, обуславливается также появлением многочисленной переводной литературы по вопросам финансов, учета, ценообразования и др. При этом существует неоднозначность трактовок, характеризующих внутреннее содержание этого понятия, например: «управленческий учет», «контроллинг», «внутрихозяйственный учет». Одни авторы и переводчики считают приведенные понятия и стоящие за ними объективные явления хозяйственной практики западных предприятий равнозначными по содержанию, другие – наоборот.

Очевидным является то, что нельзя отрывать понятия и термины от национальной почвы. Несмотря на происхождение слова «контроллинг» от английского «to control» – контролировать, управлять, в англоязычных странах используется термин «управленческий учет», хотя работников, в чьи обязанности входит формирование информации для управления, называют контроллерами [42].

Следует отметить, что особенностью развития западного учета в современных условиях является его модификация в сложные системы управления предприятием. Вне зависимости от того, как будут называться эти системы, они объективно существуют и развиваются под воздействием реальных факторов.

Например, в теории и практике управления немецкими предприятиями отсутствует понятие

«управленческий учет». Бухгалтерия четко подразделяется на финансовую и производственную, поэтому немцы позаимствовали из английского языка термин «controlling» и обозначили им качественно новое явление в управлении предприятием.

До настоящего времени не существует однозначного определения понятия «контроллинг», но при всей неоднозначности трактовки и подходов большинство исследователей сходится на том, что это новая концепция управления, порожденная системой факторов организационного развития (прежде всего стратегического и инновационного характера).

Один из авторов концепции контроллинга Д. Хан определяет его как «совокупность целей, задач, инструментов, субъектов и организационных структур» [82, с. 108]. Он говорит, что контроллинг – это информационное обеспечение ориентированного на результат управления предприятием для его сохранения и успешного дальнейшего развития за счет оптимизации финансового результата в рамках социальных целей.

Исследователи в области контроллинга, соглашаясь с основными составными частями концепции Д. Хана, дают разные подходы к их определению и значимости.

Так, Э. Майэр предлагает под контроллингом понимать руководящую концепцию эффективного управления фирмой и обеспечения ее долгосрочного существования. Он также говорит о том, что в широком смысле контроллинг представляет собой систему обеспечения выживаемости предприятия в двух аспектах: краткосрочном – оптимизация прибыли, и в долгосрочном – сохранение и поддержание гармоничных отношений и взаимосвязей данного предприятия с окружающими его сферами: природной, социальной, хозяйственной. Контроллинг представляет собой совокупность методов оперативного и стратегического управления: учета, планирования, анализа и контроля, объединяемых на качественно новом этапе развития рыночных отношений на Западе в единую систему, функционирование которой подчинено определенной цели [48].

Райхман Т. контроллингом называет систему, ориентированную на результат, с учетом обеспечения ликвидности, в сферу задач которой входит сбор и обработка информации в процессе разработки, координации и контроля за выполнением планов на предприятии [3].

Согласно А. Дайле, контроллинг – это процесс, понимаемый как овладение экономической ситуацией на предприятии ... это, прежде всего сопоставление фактических и плановых показателей [28].

В отечественной науке также сложились определенные точки зрения на сущность контроллинга. Например, В.А. Анташов, Г.В. Уварова рассматривают контроллинг как определенную концепцию руководства предприятием, ориентированную на его долговременное и эффективное функционирование в постоянно меняющихся хозяйственных условиях [35].

Градова А.П. под контроллингом понимает новейшую концепцию эффективного управления фирмой для обеспечения ее долгосрочного существования на рынке. Это система обеспечения выживаемости предприятия на этапах стратегического и тактического управления [58].

Данилочкина Н.Г. в своей книге «Контроллинг как инструмент управления предприятием» пишет: «Контроллинг – это функционально обособленное направление экономической работы на предприятии, связанное с реализацией финансово-экономической комментирующей функции в менеджменте для принятия оперативных и стратегических управленческих решений» [42].

Ивашкевич В.Б. под контроллингом понимает систему управления прибылью предприятия для достижения ее максимизации [35].

Карминский А.М., исследуя сущность контроллинга, приходит к выводу, что контроллинг – это концепция системного управления и способ мышления менеджеров, в основе которых лежит стремление обеспечить эффективное долгосрочное функционирование организации [39].

Исследование концепции контроллинга, а также его целей, задач, инструментов и функций должно начаться с изучения истоков их появления. Знание исторических аспектов поможет проникнуть в суть изучаемых понятий, определить предпосылку их появления и развития, а также обосновать правильность трактовок.

Концептуальные предпосылки формирования систем управления стали проявляться с началом промышленной революции второй половины XIX в. Традиционный учет не в полной мере удовлетворял потребности управления в условиях обострения конкуренции, усложнения технологии и организации производства. Перед предприятиями стала проблема оптимизации операционной системы, что в условиях жесткой ценовой конкуренции позволяло снижать себестоимость продукции. Следующий этап в развитии экономик стран передовой индустриализации привел к началу сегментации отраслевых рынков по признакам потребительских предпочтений. В дополнение к ценовому конкурентному фактору возникла необходимость учета вкусов различных групп потребителей и обновления морально устарев-

шей продукции. Все это стало источником систематических внешних изменений и одновременно разовым стратегическим изменением, что потребовало внедрения системы управления нововведениями. Потребность в стратегическом управлении возникла вновь, когда во внешней среде появились источники глобальной нестабильности – политической, социальной, экономической и экологической; стало сказываться ограничение объемов доступных ресурсов и пределов роста рынка. Средством сохранения устойчивости в этой ситуации выступила диверсификация. Весь процесс исторической эволюции систем управления происходил на фоне ускорений и роста частоты внешних изменений. В то же время усиление давления со стороны внешней среды вызывает необходимость роста самоорганизации системы на соответствующих уровнях управления. Это предопределило скоординированные управления стратегией и организационным потенциалом предприятия [25, 28, 34, 36, 39, 42].

Описанная схема эволюции систем управления относится к компаниям традиционных промышленных отраслей индустриально развитых стран.

Для оценки современного состояния контроллинга и перспектив его развития необходимо проследить ретроспективу идей и форм эволюции контроллинга. Истоки контроллинга лежат в области государственного управления еще средневекового периода. Уже в XV в. при дворе английского монарха существовала должность с названием «сountrollow», в задачи которого входили документирование и контроль денежных и товарных потоков [42].

В 1778 г. законодательно учреждено государственное ведомство США под названием «Controller, Auditor, Treasurer and six Commissionens of Accounts», которое управляло государственным имуществом (хозяйством) и контролировало движение и использование средств.

В современном значении «контроллинг» как характеристика области задач на предприятии «воплотился в организационную форму» в 1880 г. В железнодорожной компании «Atchison, Topeka and Santa Fe Railroad» была учреждена должность контроллера и впервые контроллинг был использован на предприятии преимущественно для решения финансово-экономических задач, управления финансовыми вложениями и основным капиталом [35].

В 1892 г. компания «General Electric» – первая из индустриальных предприятий вводит должность контроллера. Причиной появления контроллеров на этом этапе развития послужили особенности американского корпоративного законодательства, которое определяет только два управляющих органа – общее собрание акционеров и Совет директоров, которые нуждаются в информационной координации. Однако на данном этапе институт контроллеров не получил достаточного развития. В более «зрелой» форме инструменты контроллинга появились в США в начале XX в. Это было связано с большим промышленным ростом, который вызван усложнением процессов планирования и появлением подходов к планированию на предприятии. Дальнейшее развитие промышленности, бесспорный рост отдельных предприятий и сложности производств повлекли за собой необходимость улучшения методов управления, что, в свою очередь, потребовало адекватных и научно обоснованных методов производственного учета финансового контроля при одновременном расширении задач бухгалтерского учета в контексте усиления государственного вмешательства в функционирование предприятия. Все вышеперечисленные факторы привели к реструктуризации внутренних функций, что проявилось в передаче ряда специфических задач от финансовой дирекции в ведение организационно оформленной службы контроллинга.

Значительное влияние на развитие контроллинга и его внедрение на предприятиях оказал мировой экономический кризис 1930-х гг. Депрессия в экономике повлияла на осознание того, что усиленное руководство предприятием неизбежно связано с усилением внимания к внутрифирменному планированию и учету. Это переосмысление форматов внутрифирменного управления привело к эволюции взглядов на контроллинг. Преобладание исторически бухгалтерского видения контроллинга, где контроллер выполнял функции ведения учета и ревизии уже свершившихся хозяйственных событий, было расширено, что переориентировало понимание и функции контроллинга на будущие события. Такое видение контроллинга стало связывать задачи контроллера, прежде всего, с вопросами планирования и контроля и повысило их статус до уровня финансовой дирекции.

Важной вехой в развитии контроллинга явилась организация в 1931 г. под влиянием экономического кризиса института профессиональных контроллеров – «Controllers Institute of America» (с 1962 г. переименован в «Financial Executive Institute (FEI)»). В 1934 г. создан журнал «The Controller» (в настоящее время – «The Financial Executive»), а с 1944 г. существует исследовательский институт «Controllership Foundation» (в настоящее время – Financial Executives Research Foundation). Данные учреждения оказали большое влияние на популяризацию идей «контроллинга» и особенно FEI, который систематизировал задачи контроллинга и отделил их от задач финансового директора [28, 34, 48, 49].

В Европу контроллинг пришел из США в послевоенный период в рамках американской экономиче-

ской экспансии, и в современном понимании контроллинг как концепция управления получил наибольшее развитие в Германии. Дальнейшее развитие контроллинга носило двойственный характер, что проявилось в становлении двух независимых направлений в контроллинге: англо-саксонского (Американского) и европейского (Германского). Между этими подходами существуют различия не только концептуального, но и терминологического характера. Так, в англо-саксонской практике применяется термин «управленческий учет» (management accounting), а «контроллинг» практически не применяется, хотя специалистов, в чьи должностные обязанности входит ведение управленческого учета, называют контроллерами.

Но независимо от терминологии такое явление, как контроллинг объективно существует и развивается под действием реальных факторов как в Европе, так и в США. Различие состоит в содержании каталога задач, идентифицируемых в контроллинге:

1) американский каталог задач (концентрируется преимущественно на вопросах учета, планирования, информирования и анализа):

- составление, координация планов предприятия, контроль за реализацией запланированного;
- сравнение полученных результатов с планами и со стандартами;
- информирование о результатах деятельности и их анализ на всех уровнях менеджмента;
- оценка различных сфер менеджмента, оценка всех процессов в различных фазах на предмет достижения поставленных целей, оценка действенности политики, организационных структур и процессов;
- формулирование и использование принципов и методов работы в области налогообложения;
- *контроль и координация при составлении сообщений для государственных органов;*
- обеспечение безопасности имущества путем проведения внутреннего контроля, внутренней ревизии и наблюдения за страховым обеспечением (защитой);
- постоянные исследования экономических, социальных и политических факторов и оценка их влияния на предприятие;

2) европейский каталог:

- консультирование и координация при бюджетировании;
- консультирование и координация при стратегическом планировании;
- консультирование и координация при долгосрочном планировании;
- **руководство расчетами издержек/результатов (расчет производственного результата);**
- руководство внутренней информационной службой;
- консультирование и координация при планировании инвестирования;
- проведение специальных экономических исследований.

Современное развитие в западных странах контроллинга характеризуется усложнением рыночной ориентации предприятия, что ведет к возрастанию роли управления и качественному перевороту в структурах и методах управления. Динамично происходит процесс трансформации и интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки информации и принятия на ее основе управленческих решений, систему, которая управляет предприятием, будучи ориентирована на достижение не только текущих целей получения прибыли, но и на глобальные стратегические цели: выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест.

В современном значении слово «контроллинг» как характеристика области задач на предприятии стало использоваться в США с конца XIX в. В последнем немецком издании «Экономического словаря предприятия» он определен как концепция информации и управления [49, с. 7]. Обобщая многочисленные и разноплановые определения контроллинга, приводимые в специальной литературе и отражаемые в практике работы западных предприятий, контроллинг можно определить как управление достижением цели (целей) путем мониторинга и последующего регулирования параметров объектов (процессов), квалифицируемых как «узкие места».

Характеризуя терминологические различия как несущественные, следует отметить теоретико-методологические различия, которые заключаются в том, что в США контроллинг (в применяемой терминологии «управленческий учет») рассматривается исключительно в прикладном смысле, а научные исследования преследуют цель создания единого образа контроллинга в реальных условиях производства и практического его внедрения на предприятиях.

Рассматривая контроллинг в качестве инструмента для целенаправленного управления предприятием, данный подход вносит существенный эмпирический вклад в концептуальное развитие контроллинга, поэтому возможно «управленческий учет» впоследствии в процессе интеграции теоретических изысканий и практических инструментов будет рассматриваться как подсистема контроллинга.

В области контроллинга, с позиции перспективных теоретико-методологических исследований, центром стала Германия. Теоретические исследования и их популяризация породили устойчивый спрос на услуги в области контроллинга, что стимулировало дальнейшее создание ряда научных и образовательных учреждений, таких как: Институт контроллеров по вопросам образования в области планирования предприятия и учета (Controller – Institut zur Ausbildung n Untemehmensplanung und Rechnungswesen GmbH, Cauting), занимающийся вопросами подготовки кадров в сфере планирования и учета; Академия контроллеров (1971 г.) (Controller – Akademie); журнал «Controller» (1989 г.), популяризирующий основополагающие идеи в контроллинге. Создание институциональных образований контроллинга позитивно отразилось на практической работе германских предприятий, а дискуссия о необходимости внедрения контроллинга давно завершилось – более 90 % крупных немецких предприятий (свыше 5000 занятых) уже в 1974 г. располагали обособленным подразделением контроллинга. Но, несмотря на столь широкое практическое внедрение, концептуальные дискуссии среди исследователей еще не исчерпаны, а их анализ показывает, что эта область экономико-управленческих знаний описана с разной степенью систематизации, что выражается в различном восприятии содержания и целей контроллинга. Стремление отдельных авторов выделить ключевые элементы системы контроллинга лишь нарушают его целостность и комплексный характер.

Рассмотрим основные концепции контроллинга (табл. 2.4). Для системности рассмотрения и анализа классифицируем концепции по признаку целевой ориентации [5, 9, 24, 25, 28, 33, 34, 35, 39, 52, 58].

Концепция, ориентированная на систему учета, в качестве основной и единственной сферы деятельности контроллинга рассматривает систему учета на предприятии. При этом под системой учета понимается специфическая информационная система, которая позволяет руководству в любой момент времени получить исчерпывающие количественные данные о деятельности предприятия, необходимые для целей планирования и контроля.

Основными задачами контроллинга в рамках данной концепции являются централизация и переориентация в будущее всей системы учета, концентрирующей на регистрации фактической информации прошлых периодов. Здесь затрагивается лишь один элемент контроллинга, что сужает исследуемую область знаний и не позволяет полностью использовать его потенциал. Необходимо отметить, что данный подход может оказаться полезным на начальном этапе внедрения контроллинга на отечественных предприятиях, при условии дальнейшего концептуального совершенствования.

Концепция, ориентированная на информационную систему, базируется на рассмотренной выше концепции. Информационная цель контроллинга охватывает всю систему целей предприятия, что существенно расширяет информационную базу контроллинга. Данная концепция особенно выделяет содержательные, процессуальные и структурные задачи контроллинга в рамках информационной системы, причем контроллинг рассматривается как ядро этой системы. В качестве организационно независимой информационной службы, контроллинг получает

2.4 Основные концепции контроллинга

Ориентация концепции	Сущность и основные задачи в рамках данной концепции	Этапы развития концепции
На систему учета	Централизация и переориентация в будущее системы учета, концентрирующей на регистрации фактической информации прошлых периодов	30-е гг. XX в.
На управленческую информационную систему	Концептуальная разработка, внедрение и последующее обслуживание информационной системы управления	70 – 80-е гг. XX в.
На систему управления:	Планирование и контроль дея-	90-е гг.

вание и контроль	тельности структурных подразделений предприятия	XX в.
координация	Координация деятельности системы управления предприятием	
стратегия	Обеспечение жизнедеятельности предприятия в долгосрочной перспективе	Начало XXI в.

довольно обширные полномочия, связанные с информационным снабжением и коммуникациями для координации и поддержки управленческого процесса. Концентрация всей необходимой для принятия управленческих решений информации, а также деятельности по ее поиску и обработке позволяет существенно повысить эффективность всего информационного процесса в целом.

Одной из важных задач контроллинга в рамках рассматриваемой концепции является концептуальная разработка, внедрение и последующее обслуживание информационной системы управления. Но в рамках данной концепции не уделяется никакого внимания специальному использованию планово-контрольных инструментов контроллинга, что позволяет сделать вывод о невозможности использования ее в качестве целостной научной концепции контроллинга.

Концепция, ориентированная на систему управления, рассматривает контроллинг как инструмент системы управления. При этом все аспекты контроллинга выводятся из общего спектра проблем, связанных с управлением, и тем самым осуществляется попытка систематического и полного анализа основ контроллинга, который реализует как информационные, так и координационные цели. В соответствии с различной степенью реализации цели координации в рамках данной концепции можно выделить подход, ориентированный на координацию.

В первом случае цель координации относится, прежде всего, на процессы производственного планирования и контроля и соответствующее информационное снабжение. Такая постановка проблемы делает данную концепцию привлекательной для российских предприятий. Во втором случае проблема координации описывается более широко, охватывая все подсистемы системы управления. При этом контроллинг сам начинает играть роль подсистемы управления, координирующей деятельность всей системы управления в целом.

Данная концепция представляет наибольший интерес с точки зрения целей научного исследования, так как, представляя контроллинг в аспекте общих проблем принятия управленческих решений, она позволяет объединить наиболее важные элементы других концептуальных подходов.

Несмотря на то, что понятие «контроллинг» давно используется в зарубежной теории и практике управления, в отечественной учетно-экономической мысли, к сожалению, отсутствует четкое представление о системе контроллинга. Однако следует подчеркнуть, что и в странах, где имеются давние рыночные традиции, это понятие еще далеко от логической завершенности, как вида комплексно сформированной сферы знаний в экономической теории и практике.

Сравнивая и анализируя содержание определений контроллинга, со всей очевидностью можно утверждать, что контроллинг является новым явлением в теории и практике управления предприятием. Контроллинг существенно повышает эффективность функционирования предприятия, так как:

- обеспечивает необходимой информацией для принятия управленческих решений путем интеграции процессов сбора, обработки, подготовки, анализа, интерпретации информации;
- предоставляет информацию для управления трудовыми и финансовыми ресурсами;
- обеспечивает выживаемость предприятия на уровнях стратегического и тактического управления.

Поскольку существует специфика хозяйственных операций и цикла воспроизводства предприятий различных отраслей: промышленных предприятий, банков, торговых фирм, организаций сферы услуг – следует несколько уточнить понятие контроллинга для промышленного предприятия.

В промышленности цикл оборота капитала является наиболее «представительным» по сравнению со всеми другими отраслями экономики: здесь присутствуют стадии снабжения (закупка материальных ресурсов), производства, хранения, сбыта произведенной продукции, расчетов с контрагентами как по закупаемым сырью и материалам, так и по реализованной продукции. Этим промышленные предприятия отличаются, например, от банковской сферы и торговли, где производственный процесс отсутствует.

Применительно к процессу управления отраслевые особенности промышленного предприятия отражаются в том, что здесь появляется такой сложный сегмент, как производственный учет и планирование, охватывающий стадию преобразования (трансформации) входящих ресурсов в исходящие товарные потоки. Наличие производственной стадии определяет специфику не только финансового, но и инвестиционного цикла (цикла возобновления основного капитала) (рис. 2.6).

В отличие от других отраслей, где инвестиционный цикл в достаточной степени обезличен (то есть основные средства, в своей массе, относятся к общим условиям поддержания бизнеса и достаточно стандартны для всех организаций отрасли), в промышленности большая часть инвестиций относится к выпуску отдельных видов продукции, то есть предельно индивидуализирована.

Здесь существует связь не просто между прибыльностью бизнеса и окупаемостью инвестиций, но и связь между прибыльностью конкретных видов продукции и окупаемостью конкретных инвестиций в производство данных видов продукции.

Что касается управленческого процесса в промышленности, то он характеризуется большей степенью сложности по сравнению с предприятиями других отраслей экономики. Это также обусловлено наличием производственного цикла.

Концепция контроллинга для промышленных предприятий основывается на ряде базовых положений.

Во-первых, эта концепция управления основана на представлении промышленного предприятия как сложной открытой социально-технической системы, имеющей определенные цели. Основной целью считается обеспечение долгосрочного существования организации и рост благосостояния собственника предприятия. В процессе стратегического управления эта цель трансформируется в задачу максимизации такого показателя, как цена капитала.

Во-вторых, в рамках контроллинга управление рассматривается как процесс волеобразования и реализации воли. Этот процесс реализуется посредством определенных фаз – постановки проблемы, поиска альтернатив, оценки, принятия решения, реализации и контроля. В упрощенном виде его можно представить как взаимосвязанную систему планирования и контроля хозяйственной деятельности промышленного предприятия. С помощью контроллинга обеспечивается их интеграция и координация. Следовательно, неотъемлемой частью работы контроллера является планирование хозяйственной деятельности.

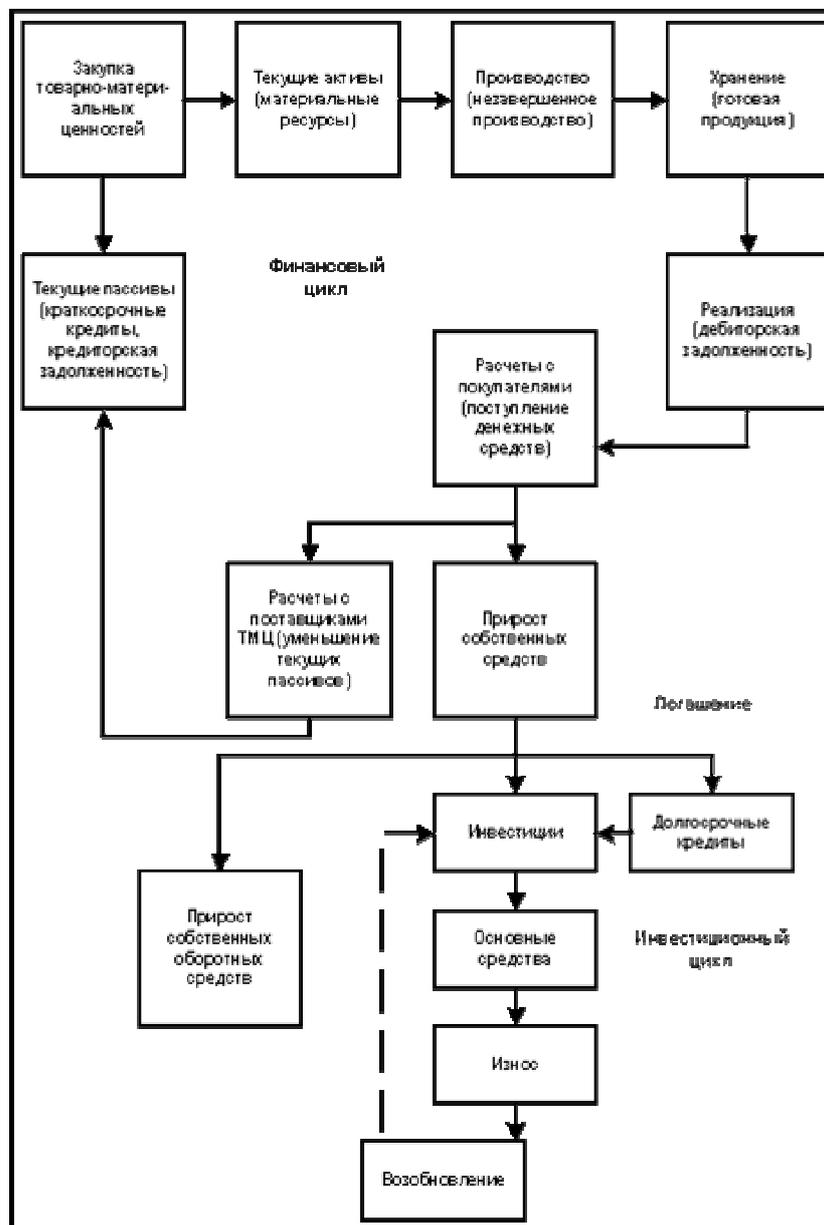


Рис. 2.6 Финансовый и инвестиционный цикл промышленного предприятия

Контроллинг является своеобразным механизмом саморегулирования на предприятии, обеспечивающим обратную взаимосвязь в контуре управления. Он не подменяет управление, а лишь переводит его на качественно новый уровень. Поэтому можно выделить следующее, третье, базовое положение концепции планирования и контроля – контроллинг является интегрирующей и координирующей системой. При этом речь идет не только об интеграции фаз принятия решения, о чем отмечалось выше, но и об объединении и координации планов различных функциональных отраслей и структурных единиц и проектов.

Четвертое базовое положение концепции контроллинга для промышленного предприятия состоит в том, что последний выполняет функцию поддержки процесса управления. Контроллер в силу специфики организационной структуры или масштабов деятельности организации может заниматься процессом планирования, учета фактов хозяйственной деятельности, анализом ее результатов. Но основными направлениями его деятельности все же являются формирование и совершенствование самой архитектуры системы планирования и контроля, разработка методов реализации планово-контрольных расчетов, определение необходимой для процесса управления информации, ее источников и путей получения. Служба контроллинга не определяет что планировать, а советует, как и когда следует планировать.

Следовательно, под контроллингом применительно к промышленным предприятиям следует понимать концепцию системного управления предприятием как сложной открытой социально-технической системой, базирующуюся на комплексном интегрированном менеджменте и нацеленную на долгосроч-

ное существование предприятия и рост благосостояния собственников на основе получения максимально возможных положительных финансовых результатов.

Концепция контроллинга может быть представлена графически в виде пирамиды (рис. 2.7), вершиной которой является система целей предприятия, а гранями – различные факторы, определяющие требования к организации системы управления предприятием. Эти факторы можно поделить на общие и специальные. Первые обусловлены рассмотрением процесса управления в рамках целеориентированной структуры потенциала и совокупности фаз принятия решений, базирующегося на комплексе инструментов управления заводом. Они типичны для всех хозяйствующих субъектов. Вторые предусматривают учет специфики предприятия и управление им в разрезе функциональных программ, производственных процессов и проектов.



Рис. 2.7 Концепция контроллинга на предприятии

В целом, координируя, интегрируя и направляя деятельность всей системы управления предприятием на достижение поставленных целей, контроллинг представляет собой обратную связь в контуре управления за счет выбора организационного, математического и информационного (технического, программного, лингвистического) обеспечения и является синтезом планирования, учета, контроля, экономической анализа, организации информационных потоков и многого другого.

2.2 НЕОБХОДИМОСТЬ ВНЕДРЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА НА ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Обновление всех сфер жизни российского общества, становление новых форм хозяйствования требуют коренного пересмотра методов управления экономикой.

Для того, чтобы предприятие имело возможность добиться крупных успехов и признания на рынке, необходимо внедрять в практику наиболее передовые, прогрессивные методы работы. К числу таких новаций относится практика внедрения контроллинга. В настоящее время система контроля все чаще

дополняется системой контроллинга, обеспечивающего более эффективное управление фирмой в целях долговременного существования ее на рынке, представляющего инструмент управления достижением высоких конечных результатов деятельности предприятия.

Предпосылки формирования и развития контроллинга как информационной системы были предопределены исторически. Профессор Я.В. Соколов, исследуя проблемы теории и истории учета, по этому поводу пишет, что наделение главного бухгалтера контрольной функцией (1895 г.) позволило ему «...быть судьей лиц как принимающих управленческие решения, так и выполняющих их. Это приводит к тому, что у главного бухгалтера возникает возможность осуществлять еще одну важную функцию, она называется совещательной» [49, с. 124]. Эта совещательная функция и есть не что иное, как контроллинг.

Длительное время бухгалтерский учет был лишь средством регистрации хозяйственных операций методом двойной записи и составления финансовой отчетности. Однако, уже в начале двадцатого века стало ясно, что традиционный учет не в полной мере удовлетворяет потребности управления в условиях обострения конкуренции, усложнения технологии и организации производства. Отмечая недостатки бухгалтерского учета, ученые [4, 5, 9, 14, 16, 18, 29, 38, 43, 51, 84] по-разному трактовали его роль в управлении и, в частности, в управлении затратами и результатами. Однако, едины были в том, что бухгалтерский учет не может одновременно с информационной функцией обладать еще свойствами аналитического и контрольного характера.

Одной из фундаментальных работ, отражающих стремление к выработке вышеупомянутой концепции, явилось исследование С.А. Стукова «Система производственного учета и контроля» [80], в котором автор обобщает передовой опыт (отечественный и зарубежный) организации производственного учета и контроля за рациональным использованием ресурсов.

В определении производственного учета, сформулированном С.А. Стуковым, прослеживаются основные элементы формируемой концепции информации и управления, ибо автор подчеркивает следующее: «В дополнение к бухгалтерскому учету, который, главным образом, удовлетворяет нужды внешних органов и органов общегосударственной статистики... появляется качественно новый вид учета – производственный учет, который, в основном, на базе бухгалтерского учета должен синтезировать элементы всех видов хозяйственного учета, а также элементы экономического анализа, что обеспечит возможность активного наблюдения за величиной, направлением, целесообразностью и эффективностью расходования производственных ресурсов», и далее: «..производственный учет – это качественно новое явление, результат синтеза ресурсо-контролирующей части бухгалтерского учета (при сохранении ведущей его роли), оперативно-технического, статистического учета и элементов экономического анализа и даже прогнозирование будущих хозяйственных событий» [70, с. 64].

О необходимости внедрения службы контроллинга известный российский ученый В. Ивашкевич, изучавший вопросы контроллинга еще на заре его появления в России, в 1991 г. заметил: «Подобно современному навигационному оборудованию корабля, контроллинг надежнее ориентирует предприятие в бурном море рыночных отношений, чем прежние системы планирования и контроля, которые в лучшем случае играют роль обычного компаса».

В настоящее время многие среднестатистические российские предприятия (со среднесписочной численностью сотрудников от 1000 до 5000 человек) имеют типичную организационную структуру финансовой службы, в состав которой входят бухгалтерия, планово-экономический и финансовый отделы.

Бухгалтерия занимается сбором, регистрацией и учетом информации об имуществе и источниках имущества предприятия и составлением финансовых отчетов для их предоставления внешним пользователям. В функции планово-экономического отдела входят, главным образом, составление калькуляции продукции и планирование затрат. Финансовый отдел промышленного предприятия, как правило, отвечает за печать платежных поручений, выставление счетов и счетов-фактур, а также за отслеживание сумм дебиторской и кредиторской задолженности компании. Очень часто функции бухгалтерии и финансового отдела в части учета дебиторской и кредиторской задолженности пересекаются, и нередко бывают ситуации, когда остатки по дебиторам и кредиторам не совпадают.

Такая текущая ситуация на российских предприятиях обуславливает следующие проблемы организации управления финансами компании:

- 1 Низкая оперативность информации и, как следствие, растянутость во времени планирования на предприятии.

Как правило, промышленные предприятия, не обладающие системой контроллинга, при планировании своей деятельности опираются на данные бухгалтерского и налогового учета. Такой вариант является заранее проигрышным, так как согласно законодательству предприятие закрывает НДС к 20-му

числу следующего месяца, что влечет за собой закрытие всех бухгалтерских счетов и подготовку финансовой отчетности. Но реально на предприятиях бухгалтерская отчетность готова только к 30-му числу месяца. Эти сроки отражают крайнюю неэффективность данного подхода, потому что для успешного управления руководителю компании 20-го февраля не нужна информация за январь, к этому времени уже должны быть подготовлены бюджеты на март. Для эффективного принятия управленческих решений руководство предприятия должно получать оперативную информацию каждый день, а отчет за месяц – максимум в пределах трех дней следующего месяца.

Кроме этого, низкая оперативность информации вызвана слабой автоматизацией многих предприятий. В 80 % промышленных компаний уровень автоматизации пока недостаточен для получения информации в режиме реального времени. В большинстве предприятий внутренняя управленческая информация каждого структурного подразделения локальна и не увязана в единую систему, т.е. базы данных многочисленны и не интегрированы.

Планирование на предприятиях также характеризуется слабой культурой, вызванной отсутствием четкой постановки стратегических целей и задач, а значит, невозможностью спланировать конечные показатели деятельности по центрам финансовой ответственности.

2 Процесс планирования на предприятиях начинается от производства, а не от сбыта продукции, соответственно, при планировании используется себестоимость произведенной, а не реализованной продукции.

Одним из ключевых факторов системы контроллинга является необходимость калькуляции себестоимости реализованной, а не произведенной продукции. При организации управленческого учета калькуляция себестоимости должна идти от стоимости единицы реализованной продукции, ценообразование на которую зависит, главным образом, от изменений внешнего рынка. На российских же предприятиях наблюдается обратный процесс. Так, если у компании колеблются остатки готовой продукции, и нет грамотно построенной взаимосвязи цепочки «сбыт, запасы и производство», то в отдельные периоды у предприятия наблюдаются сильные расхождения между стоимостью единицы произведенной и реализованной продукции. Следовательно, та цена на товарную продукцию, которую рассчитывают в планово-экономическом отделе, в определенные периоды может приводить предприятие к существенному убытку. Например, на предприятии рассчитан оптимальный размер запасов, равный 100 шт. изделий, и оно запланировало продать 1500 шт., но по каким-то внешним причинам смогло реализовать только 300 шт. изделий. В данной ситуации руководство предприятия должно оперативно принять решение о регулировании объемов производства и сбыта, чтобы компания не понесла убытки. Поэтому для эффективных решений предприятию необходимо организовать реальную практическую связь между сбытом, запасами и производством продукции, основанную на расчете себестоимости реализованной продукции.

Особое внимание решению этой проблемы следует уделить предприятиям, выпускающим сезонную продукцию. Так, из пятнадцати российских хладокомбинатов только один комбинат на зимний период (период резкого сокращения спроса на выпускаемую продукцию) сокращает количество работающих сотрудников и, тем самым, контролирует процесс производства и сбыта. Для таких предприятий при регулировании объемов производства важно рассматривать альтернативное производство продукции с противоположным сезонным циклом.

3 Отсутствие разделения между управлением прибылью и управлением денежными средствами.

Данная проблема вызвана отсутствием на предприятиях понимания различий между управлением прибылью и денежными средствами и отсутствием грамотной постановки системы управления денежными средствами компании. Прибыль предприятия никогда нельзя рассчитать точно, она постоянно изменяется в зависимости от принципов законодательства бухгалтерского и налогового учета, внутренних нормативных документов, системы налогообложения и других факторов. Более того, многие банкротства компаний сегодня происходят не из-за отсутствия прибыли, а из-за отсутствия у них высоколиквидных активов. Поэтому крайне важно для предприятия организовать систему управления денежными средствами, целью которой должен стать переход от операционного планирования в финансовое.

В настоящее время на российских предприятиях планирование денежных средств происходит крайне неэффективно. Например, многие предприятия при планировании денежных потоков в бюджет движения денежных средств включают суммы всех бартерных операций, дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе безнадежной. Лишь небольшое число предприятий знакомы с технологией перевода отгрузки готовой продукции в приток денежных средств через коэффициенты инкассирования. В большинстве компаний не налажена работа бюджетного комитета и отсутствует технология внесения корректировок в бюджет движения денежных средств.

4 Использование прямых и накладных затрат, а не переменных и постоянных. Не используются показатели «вклада на покрытие», «операционный рычаг».

Как правило, на российских предприятиях в планово-экономических отделах традиционно используется калькуляция полной себестоимости, в основе которой лежит разделение затрат на основные и накладные. Для среднестатистических промышленных предприятий с большой номенклатурой выпускаемой продукции наиболее целесообразным является ведение системы учета затрат по принципу директ-костинг с делением затрат на переменные и постоянные, расчетом маржинального дохода, уровня операционного рычага и с использованием усеченной калькуляции себестоимости продукции.

5 Низкая культура анализа достижения целей. Получение прибыли часто является единственной целью компании.

Одной из главных ошибок на предприятиях является отсутствие стратегических целей развития, закреплённых за каждым структурным подразделением компании. Важным моментом здесь будет постановка такой системы управленческого учета, которая бы сделала прозрачными данные по достижению этих целей. В настоящее время среднее промышленное предприятие не обладает грамотно разработанной стратегией развития и не всегда может точно сказать, какие показатели (кроме прибыли) отслеживаются и анализируются в центрах ответственности, а иногда и не имеет этих центров ответственности вообще.

Таким образом, в условиях отсутствия стратегии, грамотно поставленного учета, отчетности и планирования (в том числе финансового), учитывая слабый уровень менеджмента в целом, выраженный в отсутствии культуры принятия управленческих решений, контроля и ответственности, российские предприятия в настоящее время являются неконкурентоспособными и не в состоянии принимать эффективные управленческие решения для выживания компании в жесткой конкурентной среде. Поэтому одним из главных решений существующих проблем для большинства компаний будет разработка и успешное внедрение системы контроллинга.

Следует отметить, что при создании службы контроллинга на отечественных предприятиях промышленности нужно помнить, что служба контроллинга занимает обособленное положение в организационной структуре предприятия и при ее создании необходимо учитывать следующие требования:

- служба контроллинга должна иметь возможность беспрепятственно получать необходимую ей информацию из всех служб предприятия (бухгалтерии, планово-экономической службы, службы сбыта и т.п.), а также быстро доводить информацию до сведения высшего руководства;
- служба контроллинга должна иметь возможность и полномочия организовывать с помощью других служб сбор информации, не содержащейся в существующих документах;
- служба контроллинга должна иметь возможность внедрять новые процедуры и методы сбора и обработки информации, а также методы управления предприятием;
- служба контроллинга должна быть полностью независимой от той или иной службы предприятия и подчиняться непосредственно высшему руководству.

Формирование службы контроллинга происходит на каждом отдельном предприятии индивидуально, и невозможно рекомендовать стандартную схему этой службы. Например, в итальянской торговой компании GTI функции контроллинга выполняет один контроллер, а в медиа-холдинге Kppublications – три взаимосвязанных отдела. Чаще всего служба контроллинга состоит из 3-4 человек.

Теоретики контроллинга рекомендуют три варианта организации контроллинговой деятельности на предприятии:

- 1 Отдел службы контроллинга.
- 2 Группа в составе планово-экономического отдела.
- 3 Временная группа.

Выбор того или иного варианта часто зависит от необходимости и интенсивности проведения контроллинга, а также субъективного понимания и восприятия руководителем предприятия системы контроллинга в целом. Многообразие интерпретаций понятия контроллинга вызвано широтой сущностных сторон этой сложной системы. Так, при восприятии контроллинга как концепции и философии управления предприятием часто необходима цельная служба контроллинга. Если контроллинг рассматривается как инструмент, методология или процесс управления, целесообразно использовать два последних варианта организации контроллинга.

Основными преимуществами первого варианта внедрения контроллинга являются быстрота, системность и качество контроллинговых процедур. Недостатком считают конфликт интересов с планово-экономической службой, если таковая существует. В последнее время получил популярность вариант так называемого «разрозненного» контроллинга, когда его функции и методы используются теми отделами, где они целесообразны. В некоторых компаниях существуют отделы экономического анализа,

внутреннего контроля, управленческого учета, планирования и, по сути, решают задачи контроллинга, используя его методологию. В таком случае нивелируется конфликт интересов различных служб, и внедрение контроллинга происходит наименее болезненно.

Так или иначе, контроллинг – это новое явление, поэтому его внедрение может вызвать сопротивление. Например, в концерне Fiat контроллинг внедрялся шесть лет. Практика внедрения контроллинга выделяет два вида сопротивления: групповое и индивидуальное.

Источники группового сопротивления:

- инерция структур, т.е. нежелание нарушать существующую стабильность;
- угроза статусу группы (может пострадать статус бухгалтерии или планово-экономического отдела);
- угроза сложившимся отношениям власти внутри предприятия;
- угроза сложившемуся порядку распределения ресурсов внутри предприятия;
- информационный фильтр в организации.

Источники индивидуального сопротивления:

- привычки и страх перед неизвестностью;
- чувство безопасности.

Активность сопротивления зависит от степени несоответствия культуры и структуры власти внедрению контроллинга, длительности внедрения, угрозы потери престижа и власти, преданности работников интересам предприятия, силы и настроения культурно-политической ориентации на предприятии.

Известными специалистами в области внедрения контроллинга в России Надеждой Данилочкиной и Еленой Ананькиной для минимизации сопротивления предложены два варианта внедрения контроллинга: редаптация, т.е. ломка инерции поведения сотрудников предприятия, и рутинные изменения, когда нововведение является лишь видоизменением стандартного поведения [42].

Редаптация – болезненный процесс, особенно, если он связан с ломкой глубинного слоя корпоративной культуры, поэтому часто необходимо представлять грядущие изменения так, чтобы они вписывались в существующую корпоративную культуру, «построить новое из кирпичиков старого», т.е. действовать методом наименее болезненных рутинных изменений.

Противники контроллинга считают, что его внедрение часто неоправданно и неэффективно.

Действительно, контроллинг — очень дорогостоящая система, и внедрять его целесообразно лишь на крупных предприятиях и в холдингах. Сложность оценки эффективности контроллинга состоит еще и в том, что выявить позитивную сторону управляющей системы невероятно тяжело из-за неясности, насколько и как улучшился тот или иной процесс именно благодаря новой системе.

Учитывая вышеизложенное, выделим основные причины появления на отечественных предприятиях новой системы управления:

- повышение нестабильности как внешней среды, так и внутренней выдвигает дополнительные требования к системе управления предприятием;
- смещение акцента с контроля прошлого на анализ будущего;
- повышение гибкости и надежности функционирования предприятия;
- необходимость продуманной системы действий по обеспечению выживаемости предприятия и избежанию кризисных ситуаций;
- усложнение систем управления предприятием требует механизма координации внутри системы управления;
- необходимость в непрерывном отслеживании изменений, происходящих во внешней и внутренней средах предприятия;
- необходимость построения специальной системы информационного обеспечения управления.

Контроллинг выступает как система обеспечения выживаемости предприятия, в краткосрочном плане нацеленная на оптимизацию прибыли, в долгосрочном – на поддержание гармоничных отношений с окружающей средой.

Одной из главных причин возникновения и внедрения концепции контроллинга явилась необходимость в системной интеграции различных аспектов управления бизнес-процессами в организационной системе, так как контроллинг обеспечивает методическую и инструментальную базу для поддержки основных функций менеджмента: планирования, контроля, учета и анализа, а также оценки ситуации для принятия управленческих решений.

Контроллинг силен тем, что позволяет установить контроль за достижением как стратегических, так и тактических целей деятельности фирмы. Он создает такую систему управления, которая позволила бы отслеживать движение предприятия к намеченной стратегической цели своего развития. Для этого фиксируются качественные (предотвращение кризисных ситуаций) и количественные (объем и структура

оборота, структура и величина расходов, отношение прибыли к капиталу, объем программы инвестиций и финансирования, объем заемных средств, платежеспособность, конкурентоспособность товаров и услуг, численность персонала, число партнеров) цели предприятия.

Координируя, интегрируя и направляя деятельность всей системы управления предприятием на достижение поставленных целей, контроллинг является механизмом саморегулирования на предприятии.

Чтобы в полном объеме использовать потенциал контроллинга на российских предприятиях, необходимо перестроить планирование, учет и анализ хозяйственной деятельности в соответствии с современными требованиями. Особую роль играет внедрение стратегического планирования, на основе которого контроллинг превращается в средство будущего процветания предприятия.

Открываются все новые области использования контроллинга, укрепляется взаимосвязь контроллинга с бухгалтерским учетом и финансовой отчетностью, информационным менеджментом. Успех деятельности предприятия, внедрившего контроллинг, зависит от умелого взаимодействия с управленческим персоналом предприятия, его внешними контрагентами.

В необходимости внедрения рациональной системы контроллинга на средних и крупных предприятиях теперь мало кто сомневается. В небольших же фирмах функции контроллера обычно выполняет руководитель. Но для этого нужны специальные профессиональные знания, позволяющие эффективно сформировать портфель заказов, выявить оптимальные издержки, соизмеримые с действующей ценой, умело распределить прибыль в целях развития.

Большинство российских компаний испытывают трудности со сбытом. Цены рынка на оборудование, аренду, материалы, энергию растут, как правило, быстрее, чем цены на производимую продукцию. Из-за этого уменьшается прибыль и приходится анализировать – что, где, у кого и по какой цене покупать, кому и по какой цене продавать, а значит, жизненно необходим контроллинг, позволяющий найти оптимальный вариант действий, сохранить и увеличить свою долю рынка, добиться максимальной для конкретных условий прибыли.

Внедрение контроллинга становится объективной необходимостью. Но его нужно приспособить к условиям российского рынка, к его специфике частой непредсказуемости. Только такой путь позволяет сохранить фирму, обеспечить персонал работой, приличной зарплатой, гарантировать платежи владельцам дивидендов, а государству – налогов. Можно представлять контроллинг как систему подготовки фирмы к наступлению наиболее вероятных событий.

Для использования контроллинга в российских условиях приходится применять управленческий учет как основу учетной политики, не только делить затраты на постоянные и переменные, но и выявлять как по видам продукции, услуг, так и по сегментам рынка, группам клиентов, местам формирования производственных и финансовых итогов.

В целом контроллинг нацелен на будущее предприятия. Формируемая сегодня перспектива становится реальной благодаря детальному планированию производства и продаж, предполагаемых результатов деятельности, расчетам эффективности вновь реализуемых проектов. Будущее станет реальностью на основе учета реальных возможностей фирмы.

Таким образом, необходимость создания эффективной системы контроллинга на промышленном предприятии на сегодня особо актуальна. Перспективы развития контроллинга в России, в первую очередь, связаны с относительной стабилизацией социально-экономических условий хозяйствования в стране. В такой ситуации компании получают время и возможность для построения технологий управления, наиболее современной из которых является контроллинг. Стабильные экономический рост и политические условия привели к увеличению потока привлекаемых иностранных инвестиций, что ведет к все большему проникновению западных технологий управления в Россию. Произошедшие в законодательстве изменения обусловили относительное «освобождение» управленческого учета от жестких ограничений в области формирования себестоимости продукции. В настоящее время многие российские предприятия получили новых собственников, которые ставят задачи повышения эффективности управления, роста рентабельности производства и повышения инвестиционной привлекательности компании. Эти задачи не всегда могут быть решены в рамках применявшихся ранее технологий управления. Все это приводит к необходимости внедрения интегрированной системы управления предприятием в России, каковой и является контроллинг.

2.3 КОНТРОЛЛИНГ: ЦЕЛИ, ФУНКЦИИ, ВИДЫ

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

Цель системы контроллинга определяет основные ее функции. Среди специалистов, занимающихся проблемами контроллинга, нет четкого и единого мнения по данному вопросу. Так, например, А.М. Карминский придерживаются той точки зрения, что контроллингу присущи функции планирования, контроля, регулирования и информационная функция [39].

Профессор В.Б. Ивашкевич останавливается лишь на трех основных, по его мнению, функциях контроллинга: информационной, контрольной, функции управления [35].

Ни с одной, ни с другой точкой зрения, на наш взгляд, нельзя согласиться в полной мере, поскольку главным аргументом при выделении комплекса функций системы контроллинга является суть концепции и цель системы. Исходя из определения системы контроллинга, сутью которого является интеграция отдельных элементов функций управления (учета, анализа, контроля, планирования), следует, что данной системе присущи функции:

- *информационная, которая проявляется в выработке контроллинговой информации для управления посредством трансформации данных (информационных потоков), поступающих в отдел контроллинга;*

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

- *аналитическая, суть которой проявляется в выработке основных подконтрольных показателей, позволяющих оценить эффективность работы предприятия, в определении степени влияния различных факторов на величину конечного результата, в выработке мероприятий по устранению и предотвращению имеющих много отклонений в будущем, в расчете доходности и целесообразности той или иной коммерческой сделки;*

- *функция планирования, цель которой – координация отдельных производственных планов по отношению к общему плану в рамках как краткосрочного, так и долгосрочного планирования, составлению бюджета, выработке плановой и целевой информации.*

Нельзя согласиться с тем, что отдельные специалисты [43, 48, 60, 78, 84] наделяют систему контроллинга еще и управленческой функцией, аргументируя это тем, что управление предприятием является сферой задач менеджмента и без контроллинга говорить о реальном управлении предприятием невозможно. Следствием подобных утверждений является то, что понятия «менеджмент» и «контроллинг» равнозначны или близки к этому. Однако, далее они приходят к утверждению, что контроллинг не принимает непосредственного участия в управлении предприятием. В связи с этим возникает вопрос: в чем же проявляется управленческая функция.

Критический анализ различных точек зрения по этому поводу приводит нас к мысли о том, что контроллинг реализует не управленческую, а скорее, комментирующую функцию менеджмента.

Вырабатывая альтернативные варианты в принятии управленческих решений, контроллинг подготавливает широкий спектр возможных путей реализации намеченных целей с обоснованными комментариями каждого.

Он представляет важную информацию для:

- *определения стратегии и планирования будущих процессов и результатов деятельности предприятия;*

- *контроля за текущей деятельностью;*

- *оптимизации затрат;*

- *оценки эффективности деятельности;*

- *снижения субъективности в процессе принятия управленческих решений.*

Следовательно, специфическая функция контроллинга проявляется именно в том, что, не участвуя в самом процессе управления, он оказывает большую помощь руководству в самом принятии эффективных управленческих решений. Выражаясь образно, управляет не участвуя в управлении.

Логика рассуждений привела к тому, что наряду с перечисленными функциями контроллингу еще присуща комментирующая функция, являющаяся специфической функцией данной системы.

Определение приоритетности той или иной функции также, на наш взгляд, не носит конкретного характера. Рассмотрение аналитической функции как приоритетной объясняется тем, что анализ показателей, выявление причинно-следственных связей является основой функционирования системы контроллинга. Другими словами, сердцем контроллинга является анализ; однако без необходимой информации весь механизм стоит. Поэтому информационная функция, обеспечивающая весь процесс движения и развития системы контроллинга, носит изначальный характер.

Но следует помнить, что независимо от того, существует ли контроллинг на предприятии (это может быть просто группа сотрудников, занимающихся аналитической работой) или нет – насущные финансовые и хозяйственные проблемы предприятия диктуют необходимость «делать контроллинг». Поэтому все функции контроллинга имеют первостепенное значение.

Исходя из вышесказанного, необходимо признать, что контроллинг является одним из основных элементов, формирующих систему управления предприятием. При этом современный менеджмент разделяет цели предприятия на две группы: оперативные (краткосрочные) и стратегические (долгосрочные, перспективные). Следовательно, Контроллинг как система включает в себя два основных аспекта (подсистемы): стратегический и оперативный.

Сущность оперативного контроллинга заключается в формировании средств и методов эффективного управления текущими целями предприятия, которые могут быть определены как прибыльность и ликвидность.

Сущность стратегического контроллинга заключается в обеспечении выживаемости предприятия, его ориентации на потенциал успеха, которых может быть охарактеризован как шансы и риски.

Для современного состояния контроллинга как за рубежом, так и в России характерен явный уклон в сторону оперативного контроллинга, который больше всего разработан в методическом и инструментальном планах. В оперативном контроллинге наиболее развитыми составляющими являются контроллинг затрат и контроллинг результатов. Практически все современные программные средства информационной поддержки систем управления включают в себя блоки «Контроллинг затрат», «Контроллинг финансов», «Контроллинг показателей эффективности».

Сравнительную характеристику оперативного и стратегического контроллинга приведем в табл. 2.5.

2.5 Сравнительная характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Признак	Контроллинг	
	Стратегический	Оперативный
Девиз	«Делать правильное дело»	«Делать дело правильно»
Ориентация	Внешняя и внутренняя среда предприятия	Ориентация в основном на внутреннюю среду предприятия
Цель	Обеспечение выживаемости, проведение антикризисной политики, направленность на потенциал успеха	Обеспечение прибыльности и ликвидности предприятия

Задачи	<ul style="list-style-type: none"> • Ответственность за стратегическое планирование. • Разработка альтернативных стратегий. • Определение узких и поиск слабых мест. • Анализ влияния отклонений на выполнение стратегических планов. • Анализ экономической эффективности 	<ul style="list-style-type: none"> • Руководство при планировании и разработке бюджетов. • Определение узких и поиск слабых мест для тактического управления. • Мотивация и создание систем информации для принятия текущих управленческих решений
Охват	Концентрация на отдельных важных позициях	Охватывает все функциональные области
Иерархические признаки	В основном на уровне высшего руководства	Включает все уровни с упором на среднее звено управления

Дав сравнительную характеристику стратегического и оперативного контроллинга, дальше мы не будем рассматривать их врозь, а будем под контроллингом понимать всю совокупность признаков, отличающих эти два аспекта. Цель стратегического контроллинга – обеспечение эффективного использования имеющихся у него преимуществ, выживаемости предприятия, создание нового потенциала успешной деятельности и «отслеживание» движения предприятия к намеченной стратегической цели развития.

Цель оперативного контроллинга – создание системы управления достижением текущих целей предприятия, а также принятие своевременных решений по оптимизации соотношения затраты – прибыль.

Систему оперативного контроллинга используют для поддержания оперативных решений по недопущению кризисного состояния.

Стратегический контроллинг определяет цели и задачи для оперативного контроллинга. Оба рассматриваемых направления контроллинга отличаются по охватываемому временному горизонту. В отличие от стратегического контроллинга оперативный контроллинг ориентирован на краткосрочный результат, поэтому инструментарий оперативного контроллера принципиально отличается от методик и инструментов стратегического контроллера.

Будучи подсистемой в управлении предприятием, роль контроллинга состоит в поддержке и оказании помощи руководителю. Следовательно он вместе с руководством составляет основу управления на предприятии и таким образом интегрирует в общую систему управления предприятием.

Основная цель контроллинга – ориентация управленческого процесса на достижение всех целей, стоящих перед предприятием.

Для этого контроллинг обеспечивает выполнение следующих функций:

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

Роль контроллинга в системе управления предприятием можно представить следующим образом (табл. 2.6).

Итак, контроллинг – это система управления достижением целей и неотъемлемая часть управления предприятием. Структура контроллинга состоит из нескольких разделов.

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

2 Планирование – превращение целей предприятия в прогнозы и планы, первый шаг планирования – анализ сильных и слабых сторон предприятия, возможностей и опасностей. На основе этого разрабатывают сначала стратегию предприятия, а затем – план. План позволяет предприятию оценить, насколько реально достижение поставленных целей, что помогает, а что мешает их достичь. План – это количественное выражение целей предприятия и разработка путей их достижения.

2.6 Роль контроллинга в системе управления предприятием

Процесс управления	Роль контроллинга в управленческом процессе
Планирование	<ul style="list-style-type: none"> • Координация различных планов и разработка консолидированного плана в целом по предприятию. • Разработка методики планирования. • Предоставление информации для составления планов. • Проверка планов, составленных подразделениями предприятия
Организованная работа	<ul style="list-style-type: none"> • Учет и контроль затрат и результатов по подразделениям
Стимулирование	<ul style="list-style-type: none"> • Стимулирование выполнения планов по подразделениям
Контроль и регулирование	<ul style="list-style-type: none"> • Сравнение плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели. • Установление допустимых границ отклонений от плана. • Анализ отклонений плана от факта и выработка предложений для уменьшения отклонений
Анализ решений, информационные потоки	<ul style="list-style-type: none"> • Сбор наиболее значимых для принятия управленческих решений данных. • Разработка инструментария для планирования, контроля и принятия управленческих решений

Планы разрабатывают как по всему предприятию в целом, так и по каждому подразделению. Контроллинг участвует в разработке методики планирования, координирует деятельность разных подразделений и служб предприятия в процессе планирования, а также оценивает планы, определяя насколько они стимулируют к действию, насколько реально их исполнение.

3 Оперативный управленческий учет – отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана. Как элемент системы контроллинга он принципиально отличается от бухгалтерского учета. Специфика управленческого учета состоит в том, что он ориентирован на информационные потребности руководителей предприятия и подразделений, на поддержку принятия управленческих решений, а бухгалтерский учет нацелен, прежде всего, на внешних пользователей (государственные органы, банки и др.).

4 Система информационных потоков – важнейший элемент системы контроллинга на предприятии. Сам процесс управления часто рассматривают как процесс преобразования информации: управленческие воздействия – это информация особого рода. Существует некий минимальный объем информации, без которого эффективное управление невозможно. Причем чем более разнообразной может быть реакция объекта управления, тем больше нужно информации. Применительно к предприятию это

означает, что чем более изменчива экономическая среда, чем сложнее внутреннее устройство самого предприятия – тем больше информации нужно для эффективного управления. Поэтому управлять, не владея информацией, сегодня невозможно. Одна из основных задач контроллинга – информационная поддержка управления, решить ее можно только при условии четкого и слаженного функционирования системы информационных потоков на предприятии.

Контроллинг является поставщиком информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Информация – это совокупность сведений, уменьшающих степень неопределенности. Поэтому информация, которую предоставляет система контроллинга, должна отвечать следующим требованиям:

- достоверность;
- полнота;
- релевантность (существенность);
- полезность (эффект от использования информации должен превышать затраты на ее получение);
- понятность;
- своевременность;
- регулярность.

Таким требованиям должна отвечать любая информация, в том числе информация традиционного бухгалтерского (финансового) учета. Однако значимость различных требований может быть различной: если для бухгалтерского учета главное – это достоверность информации, то в системе контроллинга – релевантность информации (насколько она существенна для принимаемого управленческого решения). Все остальные требования к информации в рамках контроллинга играют подчиненную роль: несущественная информация, даже если она вполне достоверна, не может помочь в принятии управленческих решений.

Релевантными для принятия управленческого решения можно считать только те сведения, которые непосредственно связаны с данным решением:

- условия, в которых принимается решение;
- целевые критерии;
- набор возможных альтернатив (какие решения в принципе можно принять);
- последствия принятия каждой из альтернатив (что произойдет, если будет принято то или иное решение).

5 Владея информацией, руководитель может осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия – отслеживание протекающих на предприятии процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчетов о результатах работы предприятия за наиболее короткие промежутки времени (день, неделя, месяц); сравнение целевых результатов с фактически достигнутыми.

На основании такого сравнения делают выводы о сильных и слабых сторонах предприятия, динамике их изменения, а также о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних условий, в которых предприятию приходится работать. Изменение условий внешней и внутренней сред предприятия влечет за собой пересмотр целевых параметров: необходимо проверить, насколько оптимальны поставленные цели в новых условиях, сможет ли предприятие ввиду произошедших изменений добиться поставленных целей. На основании изменения целевых параметров, а также прогноза изменений сильных и слабых сторон самого предприятия корректируется план действий по достижению целей, и уже этот новый, пересмотренный план воплощается в жизнь.

На основе анализа вырабатывают рекомендации для принятия управленческих решений. С учетом сложившейся ситуации, а также будущих возможностей и опасностей контроллинг определяет, какие альтернативы действия есть у предприятия в настоящее время и оценивает эти альтернативы с точки зрения достижения целей предприятия. На основе таких рекомендаций руководитель может осмысленно действовать.

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

На основании вышесказанного правомочно утверждать, что применение контроллинга способствует оптимизации прибыли, сохранению рабочих мест, обеспечивает существование предприятия в самых сложных условиях. Нарастание прибыли, в свою очередь, позволяет найти средства для инноваций, активизировать творческую работу персонала, стимулирует повышение результативности труда, развитие системного мышления сотрудников, ведет к высокой продуктивности трудовой деятельности. Внедрение контроллинга – гарантия повышения конкурентоспособности наших предприятий и уровня жизни в стране.

Со всей очевидностью можно утверждать, что контроллинг является важнейшим средством успешного функционирования предприятия, так как обеспечивает необходимой информацией для принятия управленческих решений путем интеграции процессов сбора, обработки, подготовки, анализа, интерпретации информации; предоставляет информацию для управления трудовыми и финансовыми ресурсами; обеспечивает выживаемость предприятия на уровнях стратегического и тактического управления; способствует оптимизации зависимости «выручка – затраты – прибыль».

Использование контроллинга поможет предприятию своевременно реагировать на изменение рынка, действовать на нем, постоянно ориентироваться на будущее, определять перспективу путем эффективного планирования с прямой и обратной связью, добиваться высоких финансовых результатов и не бояться за свое будущее.

Система контроллинга интегрирует учет, планирование, маркетинг в единую самоуправляемую систему. В ней четко определяются цели предприятия, принципы управления, способы их реализации. Контроллинг направлен на устранение узких мест в работе компании, ориентирован на будущее в соответствии с фиксированными в ее миссии целями, на достижение конкретных результатов бизнеса с комплексным использованием методов оперативного и стратегического менеджмента.

3 Финансовый контроллинг как один из элементов системы управления

промышленным предприятием

3.1 Сущность финансового контроллинга и его основные элементы

В общей системе контроллинга, организуемого на промышленном предприятии, выделяется один из центральных его блоков – финансовый контроллинг. Финансовый контроллинг представляет собой контролируемую систему, обеспечивающую концентрацию контрольных действий на наиболее приоритетных направлениях финансовой деятельности предприятия, своевременное выявление отклонений фактических ее результатов от предусмотренных и принятие оперативных управленческих решений, обеспечивающих ее нормализацию [58].

Можно сказать, что финансовый контроллинг – это набор методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий.

Основными функциями финансового контроллинга являются [41]:

- наблюдение за ходом реализации финансовых заданий, установленных системой плановых финансовых показателей и нормативов;
- измерение степени отклонения фактических результатов финансовой деятельности от предусмотренных;
- диагностирование по размерам отклонений серьезных ухудшений в финансовом состоянии предприятия и существенного снижения темпов его финансового развития;
- разработка оперативных управленческих решений по нормализации финансовой деятельности предприятия в соответствии с предусмотренными целями и показателями;
- корректировка при необходимости отдельных целей и показателей финансового развития в связи с изменением внешней финансовой среды, конъюнктуры финансового рынка и внутренних условий осуществления хозяйственной деятельности предприятия.

Как видно из этих функций, финансовый контроллинг не ограничивается осуществлением лишь внутреннего контроля за осуществлением финансовой деятельности и финансовых операций, но является эффективной координирующей системой обеспечения взаимосвязи между формированием информационной базы, финансовым анализом, финансовым планированием и внутренним финансовым контролем на предприятии.

Последовательность этапов построения системы финансового контроллинга на промышленном предприятии выглядит следующим образом:

1 Определение объекта контроллинга. Это общее требование к построению любых видов контроллинга на предприятии с позиций целевой его ориентации. Объектом финансового контроллинга является ход реализации управленческих решений по основным аспектам финансовой деятельности промышленных предприятий.

2 Определение видов и сферы контроллинга. В соответствии с концепцией построения системы контроллинга, как уже отмечалось ранее, он подразделяется на следующие основные виды: стратегический контроллинг, текущий контроллинг, оперативный контроллинг. Каждому из перечисленных видов контроллинга должна соответствовать определенная его сфера и периодичность осуществления его функций.

3 Формирование системы приоритетов контролируемых показателей. Вся система показателей, входящих в сферу каждого вида финансового контроллинга, ранжируется по значимости. В процессе такого ранжирования вначале в систему приоритетов первого уровня отбираются наиболее важные из контролируемых показателей данного вида контроллинга, затем формируется система приоритетов второго уровня, показатели которого находятся в факторной связи с показателями приоритетов первого уровня, аналогичным образом формируется система приоритетов третьего и последующих уровней.

Такой подход к формированию системы контролируемых показателей облегчает подход к их разложению при последующем объяснении причин отклонения фактических величин от предусмотренных соответствующими заданиями.

При формировании системы приоритетов следует учесть, что они могут носить разный характер для отдельных типов центров ответственности, для отдельных направлений финансовой деятельности предприятия, для различных аспектов формирования, распределения и использования финансовых ресурсов. Однако при этом должна быть обеспечена как иерархическая сводимость всех контролируемых показателей по предприятию в целом, так и их сводимость по отдельным направлениям финансовой деятельности.

4 Разработка системы количественных стандартов контроля.

После того, как определен и ранжирован перечень контролируемых финансовых показателей, возникает необходимость установления количественных стандартов по каждому из них. Такие стандарты могут устанавливаться как в абсолютных, так и в относительных показателях. Кроме того, такие количественные стандарты могут носить стабильный или подвижный характер (подвижные количественные стандарты могут быть использованы при контроле показателей гибких бюджетов, корректировке стандартов при изменении учетной ставки, темпов инфляции и т.п.). Стандартами выступают целевые стратегические нормативы, показатели текущих планов и бюджетов, система государственных или разработанных предприятием норм и нормативов и т.п.

5 Построение системы мониторинга показателей, включаемых в финансовый контроллинг. Система мониторинга (или, как ее часто переводят, «следающая система») составляет основу финансового контроллинга, самую активную часть его механизма. Система финансового мониторинга представляет собой разработанный на предприятии механизм постоянного наблюдения за контролируемыми показателями финансовой деятельности, размерами отклонений фактических результатов от предусмотренных и выявлением причин этих отклонений.

Построение системы мониторинга контролируемых финансовых показателей охватывает следующие основные этапы.

а) Построение системы информативных отчетных показателей по каждому виду финансового контроллинга, основанной на данных финансового и управленческого учета. Эта система представляет собой так называемую «первичную информационную базу наблюдения», необходимую для последующего расчета агрегированных по предприятию отдельных аналитических абсолютных и относительных финансовых показателей, характеризующих результаты финансовой деятельности предприятия.

б) Разработка системы обобщающих (аналитических) показателей, отражающих фактические результаты достижения предусмотренных количественных стандартов контроля, осуществляемая в четком соответствии с системой финансовых показателей. При этом обеспечивается полная сопостави-

мость количественного выражения установленных стандартов и контролируемых аналитических показателей.

В процессе разработки такой системы строятся алгоритмы расчета отдельных обобщающих (аналитических) показателей с использованием первичной информационной базы наблюдения и методов финансового анализа.

в) Определение структуры и показателей форм контрольных отчетов (рапортов) исполнителей призвано сформировать систему носителей контрольной информации. Для обеспечения эффективности контроллинга такая форма отчета должна быть стандартизирована и содержать следующую информацию:

- фактически достигнутое значение контролируемого показателя (в сопоставлении с предусмотренным);
- размер отклонения фактически достигнутого значения контролируемого показателя от предусмотренного;
- факторное разложение размера отклонения (если контролируемый показатель поддается количественному разложению на отдельные составляющие). Алгоритм такого разложения должен быть определен и доведен до каждого исполнителя заранее;
- объяснение причин отрицательных отклонений по показателю в целом и отдельным его составляющим;
- указание лиц, виновных в отрицательном отклонении показателя, если это отклонение вызвано внутренними факторами деятельности подразделения;
- форма стандартного контрольного отчета (рапорта) исполнителя дифференцируется в соответствии с содержанием доведенного ему бюджета (плана).

г) Определение контрольных периодов по каждому виду финансового контроллинга и каждой группе контролируемых показателей. Конкретизация контрольного периода по видам контроллинга и группам показателей определяется «срочностью реагирования», необходимой для эффективного управления финансовой деятельностью на данном предприятии. С учетом этого принципа выделяют:

- недельный (декадный) контрольный отчет;
- месячный контрольный отчет;
- квартальный контрольный отчет.

д) *Установление размеров отклонений фактических результатов контролируемых показателей от установленных стандартов, осуществляемое как в абсолютных, так и относительных показателях. Так как каждый показатель содержится в контрольных отчетах исполнителей, на данной стадии он агрегируется в рамках предприятия в целом. При этом по относительным показателям все отклонения подразделяются на три группы:*

- положительное отклонение;
- отрицательное «допустимое» отклонение;
- отрицательное «критическое» отклонение.

Для проведения такой градации на каждом предприятии должен быть определен критерий «критических» отклонений, который может быть дифференцирован по контрольным периодам. В качестве критерия «критического» отклонения может быть принято отклонение в размере 20 и более процентов по недельному (декадному) контрольному периоду; 15 и более процентов по месячному периоду; 10 и более процентов по квартальному периоду.

е) Выявление основных причин отклонений фактических результатов контролируемых показателей от установленных стандартов, проводимое по предприятию в целом и по отдельным «центрам ответственности». В процессе такого анализа выделяются и рассматриваются те показатели финансового контроллинга, по которым наблюдаются критические отклонения от целевых нормативов, заданий текущих планов и бюджетов. По каждому «критическому» отклонению (а при необходимости и менее значимым размерам отклонений показателей приоритете первого порядка) должны быть выявлены вызвавшие их причины. В процессе осуществления такого анализа в целом по предприятию используются соответствующие разделы контрольных отчетов исполнителей.

Разработанная система мониторинга должна корректироваться при изменении целей финансового контроллинга и системы показателей текущих планов и бюджетов.

б) Формирование системы алгоритмов действий по устранению отклонений является заключительным этапом построения финансового контроллинга на предприятии.

Принципиальная система действий менеджеров предприятия в этом случае заключается в трех алгоритмах:

а) «Ничего не предпринимать». Эта форма реагирования предусматривается в тех случаях, когда размер отрицательных отклонений значительно ниже предусмотренного «критического» критерия.

б) «Устранить отклонение». Такая система действий предусматривает процедуру поиска и реализации резервов по обеспечению выполнения целевых, плановых или нормативных показателей. При этом резервы рассматриваются в разрезе различных аспектов финансовой деятельности и отдельных финансовых операций. В качестве таких возможностей может быть рассмотрена целесообразность введения усиленного режима экономии (по принципу «отсечения лишнего»), использования системы финансовых резервов и другие.

в) «Изменить систему плановых или нормативных показателей». Такая система действий предпринимается в тех случаях, если возможности нормализации отдельных аспектов финансовой деятельности ограничены или вообще отсутствуют. В этом случае по результатам финансового мониторинга вносятся предложения по корректировке системы целевых стратегических нормативов, показателей текущих финансовых планов или отдельных бюджетов. В отдельных критических случаях может быть обосновано предложение о прекращении отдельных производственных, инвестиционных и финансовых операций и даже деятельности отдельных центров затрат и инвестиций.

Общий алгоритм финансового контроллинга в виде блок-схемы представлен на рис. 3.1.

Обобщение теоретического материала и опыта зарубежных компаний позволяет утверждать, что с помощью финансового контроллинга могут быть решены следующие наиболее часто встречаемые проблемы учета и управления:

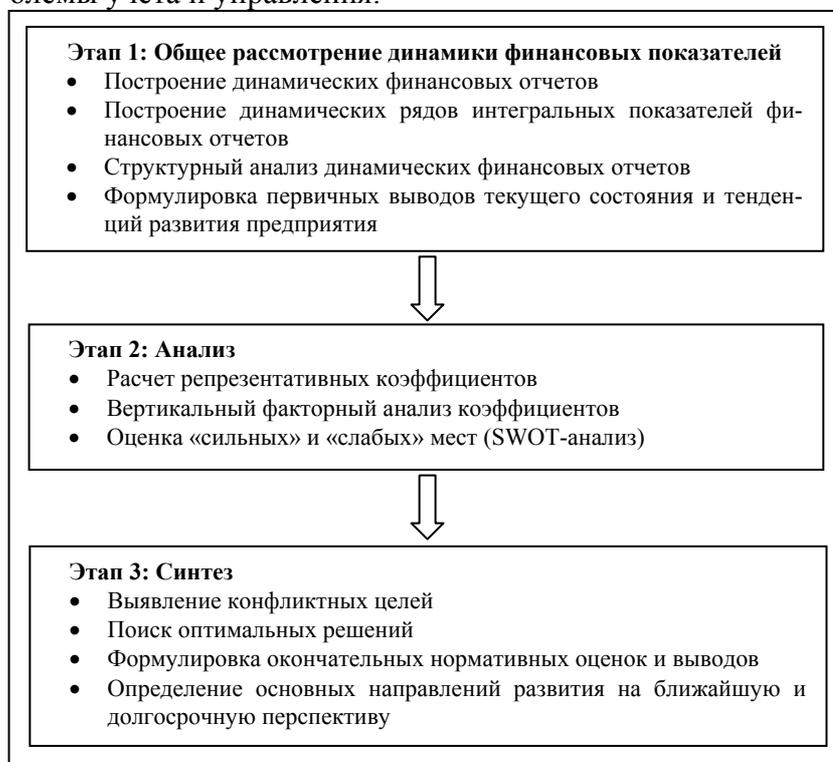


Рис. 3.1 Общий алгоритм финансового контроллинга

- низкая платежная дисциплина структурных подразделений, как фактор бессистемности процедур планирования финансов;
- неконтролируемая дебиторская задолженность;
- слабое управление затратами: отсутствие четкого понимания структуры затрат, причины их возникновения и экономической оправданности, недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала на снижение затрат и повышение эффективности деятельности компании;
- неверное определение прибыльности филиалов и видов бизнеса;
- нехватка оборотных средств;

• недостаточная отлаженность системы первичного документооборота и, как следствие, низкая оперативность получения фактической информации о текущей деятельности подразделений и компании в целом (расчеты, наличие финансовых ресурсов и т.п.);

- уплата необоснованно высоких налогов в местный и федеральный бюджеты;
- несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней финансовой отчетности.

Финансовый контроллинг не только позволяет считать затраты по-новому, более оправданно, но и стимулирует высшее руководство думать финансовыми категориями, смещая технологическое управление к производственному процессу.

Мы считаем, что финансовый контроллинг необходим всем. Многие его компоненты могут существенно поднять уровень менеджмента у «оптовиков». Крупные промышленные заводы и масштабные корпорации просто не могут существовать без реализации механизмов финансового контроллинга.

Поскольку основная задача финансового управления предприятием заключается в поддержании рентабельности и обеспечении ликвидности, т.е. способности предприятия в любой момент времени выполнять свои платежные обязательства, то в сфере финансового управления предприятием контроллинг обеспечивает:

- участие в формировании специфических для предприятия источников финансирования, стратегий финансирования и мероприятий по финансированию с учетом всех планов;
- составление укрупненных планов-балансов и отчетов о прибылях и убытках, участие в формировании долго- и краткосрочных финансовых планов;
- текущий контроль за исполнением плана и контроль важнейших финансовых показателей;
- составление финансовых сообщений по анализу отклонений и разработку предложений по управленческим мероприятиям.

Главная идея этих мероприятий заключается в том, чтобы для «поддержания финансового равновесия» сотрудники финансового подразделения мыслили в категориях «план – факт».

Финансовый учет не только служит источником информации для внутренних служб учета и построения на их базе контроллинга, но и одновременно представляет собой самостоятельную область применения концепции контроллинга.

Среди задач финансового контроллинга следует назвать:

- обеспечение ликвидности предприятия;
- согласование финансового учета и внутреннего производственного учета с тем, чтобы, например, последствия введения новых продуктов или расширения рынка проявлялись не только в расчетах результата, но и в плане-балансе и отчете о прибылях/убытках;
- прояснение с помощью бюджетирования взаимосвязи между внутренними и внешними (для предприятия) сферами, поскольку именно посредством бюджета осуществляется управление имеющимися (финансовыми) ресурсами на уровне отдельных источников успеха (например, групп продуктов);
- использование на практике финансово-экономических показателей.

Важнейшая часть финансового контроллинга – обеспечение ликвидности, понимаемой как способность предприятия неограниченно в любой момент времени выполнять свои обязательства по выплатам денежных средств. Поддержание постоянной платежеспособности должно осуществляться наряду с достижением заданного уровня рентабельности.

Поддержание ликвидности подразумевает следующие направления деятельности финансового контроллинга: структурное поддержание ликвидности, текущее обеспечение ликвидности, поддержание ликвидных резервов, финансирование.

Основные усилия контроллеров в рамках указанных подзадач концентрируются в фазах планирования и контроля.

Структурное поддержание ликвидности необходимо для сохранения сбалансированной структуры капитала, с тем чтобы обеспечить организации возможность получения дополнительных финансовых средств. Это относится и к возможности привлечения заемного капитала (сохранение привлекательности в глазах кредиторов), и к возможности расширения базы собственного капитала (сохранение эмиссионной способности предприятия в глазах потенциальных собственников).

Финансовый контроллинг должен путем целенаправленного финансового планирования и контроля согласовать по времени инвестиционные и финансовые структуры таким образом, чтобы будущие долгосрочные инвестиции были обеспечены ограниченными финансовыми ресурсами. При этом следует

стремиться к взвешенной структуре финансирования, когда разумным образом сочетаются внешнее и внутреннее финансирование, а также заемные и собственные долгосрочные средства.

Структурное поддержание ликвидности – важнейшая часть долгосрочного глобального планирования, связанного преимущественно с балансом. Финансовый контроллинг должен координировать частичные планы с помощью плановых и информационных инструментов и при необходимости стремиться к выравниванию структурного дисбаланса, например, уменьшая объем инвестиций, используя аренду или лизинг вместо приобретения имущества в собственность, привлекая долгосрочный капитал вместо краткосрочного.

Текущее, или ситуативное, обеспечение ликвидности ориентировано исключительно на финансовый план. Сюда входят все потоки платежей, все поступления и выплаты, особенно относящиеся к финансированию, инвестированию и собственному капиталу. Финансовый контроллинг должен координировать базисные частичные планы (снабжение, производство, сбыт и логистика), а также долгосрочные инвестиционные планы.

Все планируемые поступления соотносятся (с учетом начального состояния платежных средств) с выплатами. В любой момент времени, когда ожидаемые аккумулированные поступления (вместе с начальными суммами) окажутся меньше ожидаемых аккумулированных выплат, может возникнуть дополнительная потребность в инвестиционных средствах. Обнаруженные ликвидные резервы, не учтенные в плане, например в виде запаса товаров или ценных бумаг, должны быть учтены финансовым контроллингом в плане.

Если возникает недопустимое превышение выплат над поступлениями, финансовый контроллинг требует проведения ревизии плана. Ревизия предполагает перемещение части выплат (для которых это допустимо) на более поздние периоды. Если же ожидаемые поступления значительно превосходят выплаты, то это означает отказ от дополнительного дохода (средства не работают) и снижение рентабельности. Здесь следует либо найти возможность краткосрочного прибыльного размещения этих средств, либо досрочно произвести выплаты по имеющимся долгам.

Избыток поступающих ликвидных средств может быть использован для формирования резервов ликвидности. Вообще, чем больше неопределенность (понимаемая как вероятность превышения поступлений или выплат), тем больше должны быть резервы ликвидных средств, включая открытые кредитные линии. Наличие ликвидных резервов, с одной стороны, повышает финансовую безопасность предприятия, но, с другой, снижает рентабельность. Финансовый контроллинг должен следить за тем, чтобы предприятие использовало наиболее подходящие краткосрочные плановые инструменты для достижения оптимума ликвидности.

В зависимости от продолжительности планового периода различают кратко-, средне- и долгосрочное планирование. В случае долгосрочного финансового планирования речь идет об относительно грубом планировании, информационная точность которого тем меньше, чем удаленнее плановый момент времени. Долгосрочное финансовое планирование тесно связано с инвестиционным планированием. При этом большое внимание уделяется планированию структуры капитала. Инструментами долгосрочного планирования являются план-баланс (планирование структуры баланса с учетом определяемых финансовыми показателями норм) и брутто-анализ движения баланса (согласование источников происхождения и использования средств).

Долгосрочное финансовое планирование дополняется среднесрочным, которое предусматривает уточнение планируемых выплат и поступлений, их объемов и сроков. Здесь в качестве плановых инструментов следует использовать ретроспективный расчет финансовых потоков.

Точное планирование выполняется в рамках краткосрочного подробного финансового плана с плановым периодом 3 – 12 месяцев. Если плановый период равен одному году, то планирование может осуществляться в форме скользящего помесечного планирования.

Долгосрочное финансовое планирование включает, как уже отмечалось, планирование структуры баланса и связанность капитала. Оно обеспечивает финансовый обзор на период от одного года и показывает, находится ли предприятие в долгосрочном структурном равновесии. Это позволяет при возникновении дисбаланса принять своевременные меры. Долгосрочное финансовое планирование базируется на стратегических и оперативных частичных планах – на планах оборота, глобального результата и инвестиций.

Как известно, целью структурного поддержания ликвидности является сохранение для предприятия возможности финансирования своей деятельности путем привлечения заемного или собственного капитала. Потенциальные кредиторы и собственники оценивают предприятие, как правило, с помощью финансовых показателей, например коэффициентов ликвидности, рассчитываемых на основе информации,

почерпнутой из ежегодных документов внешней отчетности. Поэтому предприятие должно учитывать такие ожидания и отражать их при долгосрочном финансовом планировании. Отдельные финансовые показатели приобрели нормативный характер и стали «правилами финансирования».

Финансовый контроллинг при согласии владельцев заемного капитала должен планировать и контролировать соотношения структуры баланса. Планирование структуры баланса позволяет оценивать финансовые возможности предприятия и на ранних стадиях распознавать потенциальную готовность кредиторов предоставить заемный капитал. При недостаточном использовании возможностей долгосрочного финансирования финансовый контроллинг может инициировать развитие и планирование дополнительных долгосрочных инвестиций. Если же возможности финансирования полностью исчерпаны, следует увеличить собственный балансовый капитал и/или резервные фонды при улучшении прибыльности предприятия за счет внутреннего финансирования.

Финансовый контроллинг с помощью плана-баланса обеспечивает предприятию структурное финансовое равновесие и в случае его нарушения своевременно осуществляет необходимые корректирующие мероприятия.

Однако планирование структуры баланса не может показать, находятся ли в равновесии долгосрочные поступления и выплаты в сфере оборота инвестиций и долгосрочного финансирования для того же планируемого периода. Для этого необходимо дополнить долгосрочное балансовое финансирование глобальным частичным планированием, ориентированным на потоки платежей.

Предпосылкой для долгосрочного глобального планирования избытка платежей служит высокоразвитое планирование на предприятии. Наряду с балансовым долгосрочным планированием инвестиций и финансов должен составляться долгосрочный глобальный план результатов деятельности предприятия. Последний строится на базе планируемого оборота за отдельные плановые периоды (согласно оперативным и стратегическим планам). Он также обусловлен, с одной стороны, выручкой с оборота (производимое и сбываемое количество товара) и издержками (затраты на материалы, оплату труда персонала и др.) – с другой. При этом учитываются также амортизационные отчисления и выплачиваемые проценты.

Долгосрочный глобальный план деятельности предприятия является базой для составления долгосрочных глобальных частичных финансовых планов.

В долгосрочном глобальном финансовом плане сопоставляются планируемые выплаты и поступления (включая проценты и налоги) потоков платежей от долгосрочной инвестиционной и финансовой деятельности, а также выплата дивидендов. В нем фиксируются важнейшие промежуточные величины текущего избытка платежей. Эти величины дополняются поступлениями и выплатами, не связанными с производственным процессом. В результате возникает общий текущий избыток платежных средств.

Cash flow (кэш флоу) – идеальная, получаемая непосредственно из финансового плана и наиболее информативная величина, используемая для характеристики возможностей внутреннего финансирования предприятия, для будущего потенциала ликвидности и для кредитной привлекательности.

Текущий избыток платежных средств может быть использован для плановых долгосрочных инвестиций (в основной капитал), для увеличения резервов ликвидности, для погашения долгосрочных обязательств и выплаты дивидендов. В случае возникновения дефицита (если планируемые инвестиции больше планируемого долгосрочного финансирования, а также выплат по дивидендам) он должен финансироваться за счет средне- и краткосрочных финансовых средств.

Для обеспечения текущей ликвидности долгосрочное финансовое планирование должно быть дополнено среднесрочным (для России – поквартальным) и краткосрочным (еженедельным) финансовым планированием, ориентированным на поток платежей. Финансовый контроллинг в рамках его координационной функции должен обеспечить подходящие плановые и контрольные инструменты, соответствующие формальным и содержательным требованиям, предъявляемым к финансовому планированию. Формальные требования включают: обзорность, достигаемую целесообразным разделением позиций плана; брутто-принцип, т.е. недопустимость сальдирования различных по качеству требований и обязательств, в особенности с различными сроками платежей.

Финансовый план – центральный объединяющий план, выполняющий интегрирующую функцию. Финансовый контроллинг с помощью составления финансового плана может помочь заранее распознать возможные узкие места. При составлении финансового плана целесообразно придерживаться предлагаемого ниже разбиения на секторы планирования.

Сектор 1. Оборот. Основной финансовый поток для промышленного предприятия обеспечивают текущие поступления с оборота, которые соответствуют основной деятельности предприятия. В данном секторе учитываются также нетто-выплаты, связанные с обеспечением производства сырьевыми мате-

риалами и энергией, оплата услуг третьих фирм, оплата труда персонала. Здесь же могут учитываться другие выплаты, например направляемые на исследование рынка, рекламу и т.п.

Сектор 2. Текущие внешние для предприятия платежи. Сюда входят платежи, не связанные непосредственно с основной деятельностью предприятия, например выплата/получение процентов и дивидендов, арендной оплаты за здания.

Сектор 3. Инвестиционная деятельность. В этом секторе содержатся поступления и выплаты от долгосрочной инвестиционной деятельности. Сальдо платежей по этому сектору – избыток по выплатам – покрывается обычно поступлениями из внутренних источников финансирования.

Сектор 4. Платежи, связанные с заемным финансированием. Здесь планируются все поступления и выплаты – погашение долгов и получение новых кредитов, которые должны произойти в течение планируемого периода.

Сектор 5. Платежи от неосновной деятельности. Учитываются поступления и выплаты от неосновной для предприятия деятельности, влияющие на его результативность.

Сектор 6. Налоговые платежи. Планируются выплаты налогов.

Сектор 7. Прочие платежи. Данный сектор включает планируемые уменьшения капитала, дивидендные платежи для акционерных обществ (в месяц годового собрания), а также возможные поступления от увеличения собственного капитала.

Среднесрочный скользящий финансовый план, ориентированный на потоки платежей, служит для обеспечения текущей ликвидности и дополняет долгосрочный финансовый план. В секторах 1 и 2 содержатся промежуточные суммы текущего брутто-избытка платежей (до выплаты налогов и процентов), которые представляют собой избыток оборота, ориентированный на КФ планируемого внутреннего финансирования предприятия.

Среднесрочное финансовое планирование позволяет своевременно распознавать недостаток либо избыток финансовых средств. Финансовый контроллинг проверяет при этом, можно ли ликвидировать дефицит без изменения оперативных планов, например за счет использования финансовых резервов. Такими финансовыми резервами, которые должны быть предусмотрены специальным планом резервов в рамках годового планирования, являются:

- ликвидные средства, превышающие предусмотренную заранее величину;
- мобилизованное имущество, например средства от продажи финансовых активов;
- использование оговоренных, но еще не использованных кредитных линий;
- расширение кредитных линий (при удовлетворительной структурной ликвидности);
- краткосрочное расширение базы собственного капитала.

Если указанные средства не обеспечивают приток необходимых финансовых средств, то финансовый контроллинг должен инициировать пересмотр оперативных частичных планов. В случае обратной ситуации – при избытке финансовых средств – финансовый контроллинг должен найти дополнительные возможности размещения средств, повышающие общую рентабельность предприятия.

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

В целом контроллинг существенно повышает эффективность работы бухгалтера-финансиста. Она становится непосредственно направленной на рост доходности предприятия. Данные расчетов на оптимизацию с использованием учетных показателей, контроль за их реализацией в учете, участие в анализе выявленных отклонений повышают интеллектуальный уровень и результативность функционирования бухгалтерии.

3.2 РАЗРАБОТКА КОМПЛЕКСА МЕРОПРИЯТИЙ ПО ВНЕДРЕНИЮ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЛИНГА В ПРАКТИКУ РАБОТЫ ФГУП «РЕВТРУД»

Прежде чем разработать рекомендации по внедрению контроллинга в деятельность предприятия и усовершенствованию систем управления, необходимо представить модель финансового контроллинга.

Так, модель финансового контроллинга для ФГУП «Ревтруд» может включать следующие взаимосвязанные блоки (рис. 3.2):

- цели и задачи;
- уровни реализации, субъекты контроллинга;
- внешние и внутренние факторы формирования;
- инструменты и методы реализации;
- -результативность контроллинга.

Предприятие добивается своих стратегических финансовых целей, когда финансовые отношения соответствуют его внутренним финансовым возможностям, а также позволяют оставаться восприимчивым к внешним социально-экономическим требованиям. Важным блоком модели финансового контроллинга являются уровни его реализации. Правомерно рассматривать два уровня: корпоративный и бизнес-уровень (уровень проектов). Различия в реализации финансового контроллинга предприятия на этих уровнях определяются:

- разными целями;
- масштабом деятельности и охвата рынка;
- выполняемыми функциями (при соответствующей степени централизации или децентрализации в рамках предприятия);
- факторами внешней среды (налоговое регулирование, антимонопольное законодательство и т.д.).

Модель финансового контроллинга предприятия показывает, через систему каких инструментов (программы, проекты, реструктуризация, глобализация, диверсификация и др.) и методов (моделирование, планирование, анализ, прогнозирование и др.) она реализуется.

Применение инструментов и методов финансового контроллинга носит ситуационный характер: конкретные факторы, включая социально-экономические и политические, определяют выбор той или иной их комбинации в различных вариантах.

Следует сказать, модель финансового контроллинга предприятия должна быть органически встроена в работу по подготовке и реализации общей стратегии предприятия.

Предприятие в целях контроллинга делится не по звеньям, выполняющим какие-либо функции, а по центрам финансового учета. Такая детализация позволяет максимально объективно диагностировать состояние предприятия. Управленческие функции делегируются структурным звеньям среднего уровня. Только при этом условии можно создать полноценные центры финансовой ответственности или самостоятельные бизнес-центры внутри предприятия.

В современных условиях любое предприятие функционирует в жестких условиях конкурентной среды. Его деятельность должна быть направлена на завоевание и удержание предпочтительной доли рынка, на достижение превосходства над конкурентами, что обеспечивается в известной мере эффективной организацией системы контроля на предприятии.

Организационно-методические основы создания системы финансового контроллинга на предприятии, как правило, включают в себя, прежде всего, вопросы организации службы контроллинга, определения ее места в организационной структуре предприятия, анализа информационных потоков и возможных вариантов внедрения контроллинга на предприятии.

Система контроллинга на ФГУП «Ревтруд» должна включать в себя не только аналитические показатели и выводы. В системе контроллинга присутствует сильная организационная составляющая – люди, которые занимаются контроллингом, потоки информации между подразделениями предприятия и от подчиненных – к руководителям.

Для эффективной работы и четкого определения ответственности контроллеров на ФГУП «Ревтруд» необходимо создать специальное структурное подразделение – службу контроллинга.

Служба контроллинга входит наряду с бухгалтерией, финансовым отделом, планово-экономическим отделом в состав финансово-экономических служб предприятия. Поскольку основная функция контроллинга на предприятии – анализ и управление затратами и прибылью, служба контроллинга должна иметь возможность получать всю необходимую ей информацию и претворять ее в рекомендации для принятия управленческих решений высшими руководителями предприятия.

Внедрение системы контроллинга на ФГУП «Ревтруд» происходит по трем направлениям (рис. 3.3):

- подготовительный этап (экспресс-анализ текущего состояния предприятия);
- этап внедрения контроллинга;
- этап автоматизации (в случае необходимости).



Рис. 3.3 Этапы внедрения контроллинга на ФГУП «Ревтруд»

В свою очередь второй этап представляет собой следующие четыре направления:

- изменения в системе управления;
- изменения в организационной структуре;
- информационные потоки в системе предприятия;
- персонал и возможные проблемы.

В зависимости от того, кто будет представлять службу контроллинга на заводе и организовывать ее внедрение, будет происходить и подготовительный этап. Если таковым будет являться действительный руководитель ФГУП «Ревтруд», который осведомлен о состоянии предприятия, о том, как работают подразделения предприятия, кто собирает и представляет оперативную информацию, какие документы, в какие сроки и для кого подготавливаются, как обстоят дела с издержками и кто анализирует и контролирует все возникающие отклонения, составлен ли бюджет и как осуществляется контроль за его исполнением, то в этом случае многие этапы предлагаемого экспресс-анализа просто не будут представлять необходимости. Если это будет производиться для сторонней организации, о процессе и номенклатуре производства, о конкурентах и проблемах сбыта которой ничего неизвестно, то пошаговое выполнение данной схемы может дать действенные плоды.

Данный процесс следует разделить на три этапа.

Подготовительный этап. Подготовительный этап представляет собой общее ознакомление с процессом работы данного ФГУП «Ревтруд», а именно: организационная структура предприятия, бюджет предприятия на соответствующий период, ведомости учета и анализа отклонений по производству и издержкам, баланс и отчет о прибылях и убытках, регламент (положение) о работе отделов. Также согласовывается время и сроки проведения интервьюирования с главными специалистами и дата презентации отчета, на которой должны присутствовать все опрашиваемые. В каждом интервьюировании определяется, какое отношение имеет каждый отдел к контроллингу (для облегчения понимания вопросы разбиваются на подтемы: какую роль в планировании (бюджетировании) играет данный отдел, как происходит анализ работы отдела, как осуществляется контроль). В заключение данного этапа генерируется отчет, в котором выявляются все положительные стороны завода и «узкие места», для которых предлагается решение и представляется на презентации.

Не следует упрашивать людей подать документы в срок или подготовить необходимую информацию. Система контроллинга основана на оперативном учете и только с помощью оперативных данных, т.е. данных, предоставляемых в срок, возможны планирование и анализ. Поэтому сразу необходимо настроить персонал на соответствующую работу.

Этап внедрения. В случае достижения согласия по всем вопросам осуществляется второй этап, на котором с каждым отделом начинается детальная проработка всех основных моментов контроллинга. Параллельно происходит разработка программного продукта, если в таком выявляется необходимость. На этом этапе либо создается отдел контроллинга, либо не занятых, но опытных и обученных сотрудников обязывают к ведению данной работы. В случае необходимости на данном этапе проводят обучение сотрудников.

Изменения в процессе управления предприятием при внедрении системы контроллинга проводятся по следующим направлениям.

Внедрение центров ответственности. Чаще всего на практике применяют следующие принципы выделения центров ответственности на предприятии: функциональный, территориальный, соответствия организационной структуре и сходства структуры затрат.

Распределение по центрам финансовой ответственности существует для оптимизации планирования, учета и контроля деятельности предприятия. Законодательство России обязывает каждое предприятие вести бухгалтерский (финансовый) учет. Но для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации в рамках системы контроллинга специального управленческого учета. Каким образом он будет реализован, зависит от особенностей предприятия и потребностей руководителя.

Изменения в организационной структуре при внедрении системы контроллинга. Организационная, или наладочная, функция в контроллинге – консультационная поддержка менеджмента – лучше всего выполняется контроллером, который владеет пригодным для использования инструментарием. Одновременно эта функция выполняется в ходе автоматизированной обработки информации, что означает стыковку между контроллингом и информационным менеджментом. Для эффективной работы и четкого определения ответственности контроллеров на ФГУП «Ревтруд» необходимо создать специальное структурное подразделение – службу контроллинга. Служба контроллинга входит наряду с бухгалтерией, финансовым отделом, планово-экономическим отделом в состав финансово-экономических служб предприятия. Поскольку основная функция контроллинга на предприятии – анализ и управление затратами и прибылью, служба контроллинга должна иметь возможность получать всю необходимую ей информацию и претворять ее в рекомендации для принятия управленческих решений высшими руководителями предприятия.

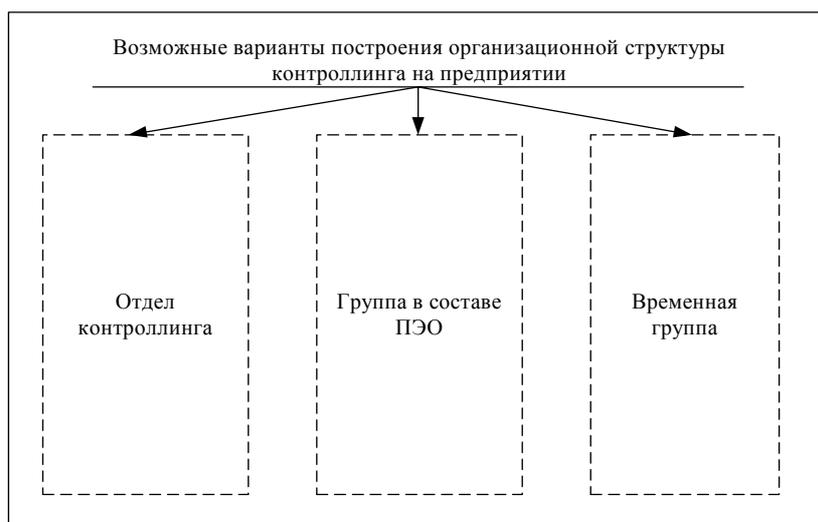


Рис. 3.4 Возможные варианты построения организационной структуры контроллинга на ФГУП «Ревтруд»

При создании службы контроллинга на ФГУП «Ревтруд» необходимо учитывать следующие основные требования:

1 Служба контроллинга должна иметь возможность получать необходимую ей информацию из бухгалтерии, финансового отдела, планово-экономического отдела, службы сбыта и службы материально-технического снабжения.

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

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

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

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

В соответствии с вышеприведенными требованиями возникают возможные варианты создания службы контроллинга и ее места в организационной структуре ФГУП «Ревтруд».

На *первом* этапе существования служба контроллинга представляет собой рабочую группу из 3-4 человек, которая выполняет роль аналитической службы и обеспечивает руководителей (в первую очередь заместителя директора по экономике, финансового директора, коммерческого директора) оперативной информацией о состоянии затрат на ФГУП «Ревтруд», периодически составляет развернутые аналитические отчеты, прогнозирует показатели финансово-экономического положения завода, проводит экономическую экспертизу управленческих решений, связанных с затратами и прибылью, налаживает методику планирования в планово-экономическом отделе. На первоначальном этапе работы службы контроллинга нет необходимости привлекать дополнительных сотрудников для сбора контроллинговой информации на уровне цехов завода, так как заполнение аналитических форм для службы контроллинга можно возложить на экономистов цехов. Таким образом, служба контроллинга на ФГУП «Ревтруд» в этот период деятельности представляет собой небольшую группу высококвалифицированных специалистов, обладающих достаточно большими полномочиями и доступом ко всему объему экономической информации.

Как и любая финансово-экономическая служба, служба контроллинга в течение определенного периода устанавливает связи с другими службами и отделами, налаживает информационное сотрудничество, осуществляет более точное разделение функций.

Впоследствии служба контроллинга может расширить свое влияние и свой штат, для чего в каждый цех может быть назначен свой контроллер, который будет отслеживать и анализировать отклонения фактических параметров работы (прежде всего затрат) от плановых.

Целесообразно подчинить службу контроллинга напрямую генеральному директору, таким образом, начальник службы контроллинга получает достаточно высокий статус и независимость от начальников других финансово-экономических служб.

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

Однако реальная ситуация всегда отличается от идеальной. В основном вся аналитическая работа на ФГУП «Ревтруд» проводится планово-экономическим отделом. Он составляет и новые сметы затрат и калькуляции на отдельные виды продукции, работ и услуг, на основании данных бухгалтерии составляет фактические сметы затрат и калькуляции, определяет отклонения. Кроме того, обычно на планово-экономическом отделе лежит функция ценообразования (по системе «затраты – нормативная прибыль»), проверка калькуляций поставщиков услуг и множество других функций.

С большой долей уверенности можно утверждать, что планово-экономический отдел будет считать деятельность службы контроллинга «вторжением» на его «законную территорию» и может скрытно или открыто бойкотировать деятельность службы контроллинга. Самым распространенным аргументом планового отдела является: «Обучите нас методам контроллинга, и мы все сделаем сами».

Принципиальная ошибка данной позиции – недооценка роли аналитической работы на предприятии, мнение, что анализом можно заниматься в свободное от основной работы время. Основные обязанности планово-экономического отдела – это расчет затрат и финансового результата по цехам, предприятию в целом, видам продукции: именно на расчеты приходится большая часть работы, плановый отдел загружен текущей работой и его усилия направлены отнюдь не на анализ хозяйственной деятельности ФГУП «Ревтруд».

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

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

контроллинга как отдельного подразделения, равноправного с бухгалтерией, плановым и финансовым отделами.

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

Опыт внедрения контроллинга на ряде крупных российских предприятий показывает, что рациональным является следующий состав службы контроллинга: начальник службы контроллинга; контроллер-куратор цехов; контроллер-специалист по управленческому учету; контроллер-специалист по информационным системам.

Перед службой контроллинга на предприятии стоит задача обеспечения оперативного сбора и анализа информации по затратам в целях управления. Руководители предприятия – генеральный директор, финансовый директор, начальники отделов – должны получить информацию, чтобы в случае наметившихся в работе предприятия отклонений успеть принять соответствующие меры и скорректировать работу предприятия.



Рис. 3.5 Состав службы контроллинга на ФГУП «Ревтруд»

Ключевой для системы внутреннего контроля является информация о степени управляемости объекта контроля, т.е. информационная прозрачность данного объекта для возможности принятия эффективных управленческих решений (управления объектом). Качество информации в системе внутреннего контроля определяется по таким критериям, как достаточность, достоверность, своевременность, аналитичность.

Процедуры контроля – составной элемент технологических процедур управления, технологии управления в целом. Отсутствие единого описания процедур влечет несогласованность действий отдельных работников и целых подразделений. Процедуры контроля определяют также порядок и последовательность работ в плановой ситуации и при возникновении отклонения или конфликта во взаимоотношениях работников.

Задача системы учета – обеспечить контроль за наличием и движением имущества (ресурсов) и его рациональным использованием в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. Эффективная система учета не должна допускать возникновения ошибок и возможности злоупотреблений (искажений) работниками организации.

Условия работы механизма внутреннего контроля определяются:

- принятым компанией курсом действий (ее ориентиры), целями, стратегией;
- масштабом деятельности компании;
- определением и документальным закреплением процедур контроля;
- реакцией руководителей соответствующих уровней на выявленные в результате контроля отклонения, своевременностью принятия ими решений по данным отклонениям;
- налаженностью системы коммуникаций и системы информационного обеспечения управления;
- наличием систем бюджетного управления (бюджетирования), бизнес-планирования, подготовки финансовой отчетности для внешних и внутренних пользователей;
- внешними влияниями – уровнем развития экономики, экономической и политической устойчивостью рынка, развитием законодательной базы рыночного типа, налоговой политикой государства и т.д.;

- соблюдением действующего законодательства и работой с внешними системами контроля;
- договорной дисциплиной;
- неопределенностью и риском деятельности компании.

Важнейшее место в системе управления предприятием занимает *контроль стратегических решений*. Имеется в виду выяснение того, в какой мере принятие решения приводит к достижению целей компании. Практически речь идет о формировании современной контроллинг-системы управления (рис. 3.6).

Концептуальная схема контроллинг-системы управления ориентирована на установление контроля за достижением как стратегических целей (стратегический контроллинг), так и тактических целей (текущий, оперативный контроллинг) деятельности предприятия.

В рамках данной системы основными областями контроля за достижением целей являются:

- стратегические и оперативные качественные и количественные цели;

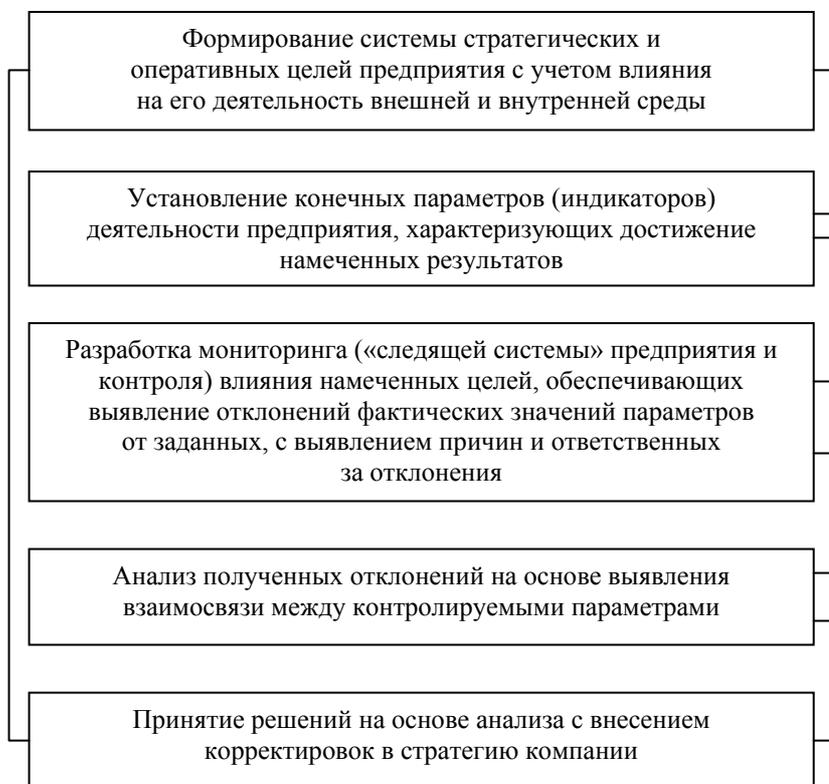


Рис. 3.6 Формирование контроллинг-системы управления

- «критические» условия внешней и внутренней среды, учитывающиеся при разработке антикризисных мер; для этого может быть использована система индикаторов экономической безопасности и их пороговые значения;

- «узкие» места на стратегически важных направлениях деятельности.

Применительно к данным областям необходимо определение (в соответствии со стратегическими целями) системы контролируемых параметров, при этом учитываются следующие требования:

- использование ограниченного объема показателей (целесообразно включение только целеориентированных параметров);
- обеспечение многофункциональной оценки деятельности предприятия;
- динамизм и перспективность индикаторов;

г) обеспечение возможности раннего предупреждения наступления событий;

д) сравнимость параметров (во временных интервалах, межотраслевых и других видах сравнений).

В общей конфигурации система управления подконтрольными параметрами состоит из двух основных блоков.

1 Блок сравнительного анализа фактических значений параметров с плановыми с целью выявления отклонений, а также причин и последствий отклонений.

2 Блок выявления взаимосвязи и взаимозависимости между полученными отклонениями по контролируемым параметрам и конечным результирующим показателям деятельности предприятия.

В целом контроль позволяет оценить возможные отклонения от запланированных показателей и/или от способов достижения намеченных результатов. В задачу руководства предприятия входит организация контроля при тесном взаимодействии с соответствующими службами управления предприятием. На рис. 3.7 в качестве примера приводится схема контроля системы продаж.

Важное место в системе контроллинга отводится бухгалтерии завода, поскольку своевременное получение учетной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации позволяет руководителям компании оперативно воздействовать на ход производства, принимать соответствующие меры для повышения экономических показателей работы организации (производительности труда, прибыли). Следовательно, закономерный интерес представляет схема взаимодействия бухгалтерии компании со структурными подразделениями организации, которая основана на четкости, полноте и комплексности решения вопросов контроля и учета в компании (табл. 3.1).

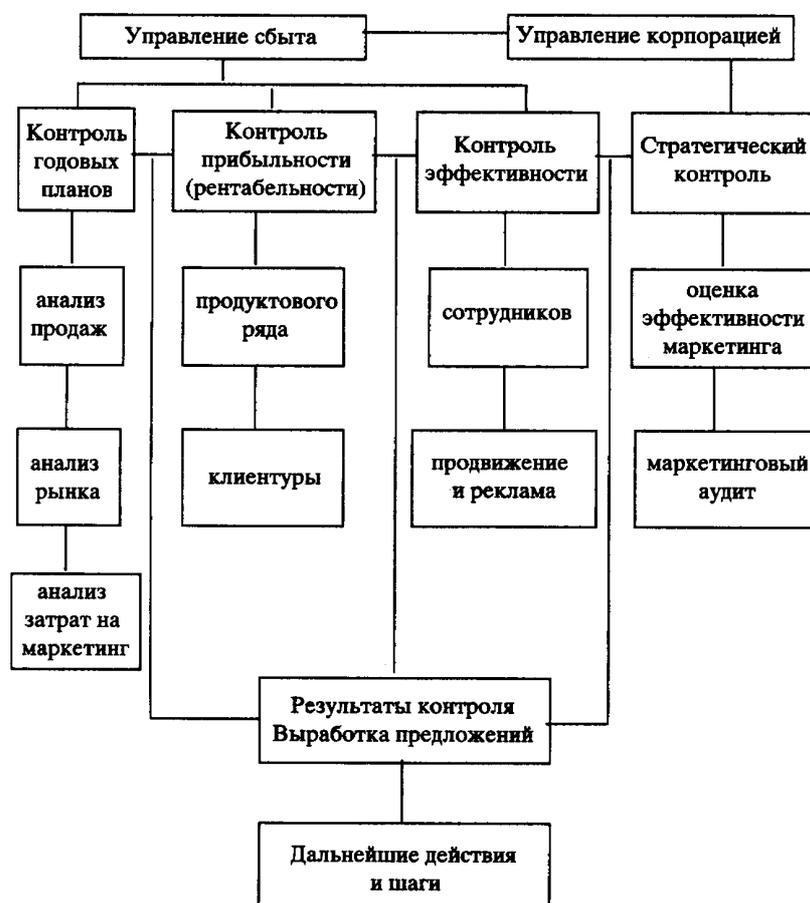


Рис. 3.7 Схема проведения контроля системы продаж

Контроллинг – новое явление в организации, поэтому его внедрение может вызвать сопротивление. Чтобы преодолеть это сопротивление, быстро добиться первых результатов, а затем утвердить на предприятии стабильно работающую систему, следует проанализировать трудности, которые могут возникнуть, их причины и средства, позволяющие им противостоять. Феномен сопротивления новому, на первый взгляд, парадоксален, но все же общеизвестен.

Основные факторы, определяющие скорость внедрения любого нововведения, а также факторы, помогающие и мешающие быстрому внедрению контроллинга, перечислены в табл. 3.2.

3.1 Схема взаимосвязи бухгалтерии со структурными подразделениями компании

Получение информации	Передача информации
<i>Бюро по работе с акционерами:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • ведомость начисления дивидендов физическим и юридическим лицам; • сводный отчет начисленных дивидендов; • отчеты по суммам, выданным подотчет 	<ul style="list-style-type: none"> • пакеты документов по отчетности к подготовке проведения Совета директоров, акционерного собрания
<i>Производственно-технический отдел:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • утвержденные первые страницы к технологическим отчетам по производствам; • лимит на спирт; • документы на согласование 	<ul style="list-style-type: none"> • данные для расчетов экономических проектов; • данные о стоимости сырья
<i>Отдел главного энергетика:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • отчет по распределению энергоресурсов по потребителям; • расшифровки расхода энергоресурсов в соответствии со счетами-фактурами энергоснабжающих организаций 	
<i>Отдел главного механика:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • отчеты за достоверность на получение запасных частей и др. материалов; • документы, подтверждающие расход материалов со склада 	<ul style="list-style-type: none"> • информация о расходе материалов на текущий, капитальный ремонт; • информация о начислении амортизационных отчислений, о вводе оборудования
<i>Отдел технического контроля:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • акты о браке выпущенной продукции; • акты, подтверждающие поступление сырья, материалов от поставщиков с отклонениями от требуемого ГОСТа; • согласование документов 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты на потери от брака
<i>Научно-исследовательский центр:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • документы, подтверждающие расход материальных, трудовых затрат на НИР; • согласование документов (договора, трудовые соглашения) 	<ul style="list-style-type: none"> • затраты на содержание НИЦ

Получение информации	Передача информации
<i>Финансовый отдел:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • ежедневно выписки банка по рублевым и валютным счетам с прилагаемыми документами; • отчет по кассе; • счета-фактуры по готовой продукции; • акты выполненных работ и услуг; • отчеты по движению векселей с приложениями 	<ul style="list-style-type: none"> • подтверждение на проведение взаимозачетов; • ведомость дебиторской, кредиторской задолженности; • документы на выплату зарплаты, заявки на получение наличных денежных средств из банка; • бухгалтерский баланс с приложениями, требующимися для проведения анализа деятельности предприятия; • ежемесячные планы налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды
<i>Экономический отдел:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • ежеквартальный расчет ноу-хау; • показатели начисления приработка; • штатное расписание отдела, бюджет предприятия; • ежемесячные сведения о численности, зарплате и движении работников; • ежемесячные сведения по реализации и выпуску товарной продукции 	<ul style="list-style-type: none"> • отчеты о хозяйственной деятельности предприятия (месячные, квартальные, годовые); • ежедневные сведения по выполнению плана отгрузки и реализации по предприятию; • ежемесячная информация по отгруженной и реализованной продукции, дебиторской и кредиторской задолженности; • данные для расчета ноу-хау; • сведения о фактически начисленной зарплате по категориям работников и хозрасчетным подразделениям; • проект штатного расписания; • ходатайство о внесении изменений в штатное расписание; • расчеты по налогам для составления бюджета предприятия с пояснительной запиской
<i>Отдел реализации:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • документы для согласования (договоры, приказы) 	<ul style="list-style-type: none"> • ведомость дебиторско-кредиторской задолженности;

- ведомость неосвоенной предоплаты покупателей

Продолжение табл. 3.1

Получение информации	Передача информации
<i>Отдел внешнеэкономических связей:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • согласование контрактов; • отчеты за выданные денежные средства в подотчет; • отчеты по авансам, перечисленным таможене, внешнеэкономической палате; • справка об отгрузке продукции на экспорт; • документы, подтверждающие экспорт 	<ul style="list-style-type: none"> • дебиторскую, кредиторскую задолженность
<i>Отдел кадров:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • списки на оформление отпусков, инвалидности, по сокращению штатов; • документы на прием, увольнение, перевод из цеха в цех; • заявки на получение справок о зарплате по оформлению пенсий по возрасту; • листки нетрудоспособности; • табели по учету рабочего времени 	<ul style="list-style-type: none"> - график отпусков, табелей учета рабочего времени; • справки о зарплате работников, оформляющих пенсию, инвалидность, по сокращению штатов; • листки нетрудоспособности работников отдела; • сведения об изменении паспортных данных; • материалы по нарушениям правил трудового распорядка
<i>Отдел маркетинга и рекламы:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • документы, размещающие выдачи средств в подотчет на командировки, представительские расходы и др.; • отчеты по расходу за полученные средства 	<ul style="list-style-type: none"> • сведения о дебиторской, кредиторской задолженности
<i>Отдел оборудования:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • отчеты за доверенности по полученным материальным ценностям; • документы, подтверждающие приход и расход материальных ценностей; • документы на согласование; • отчеты по полученным денежным средствам в подотчет; • копии импортных контрактов 	<ul style="list-style-type: none"> • сальдовые ведомости остатков материальных ценностей на складах отдела с расшифровкой; • ведомости по кредиторской и дебиторской задолженности по поставщикам
<i>Отдел системы качества:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • утвержденные документы 	<ul style="list-style-type: none"> • документы СК и измене-

СК и изменения к ним; • протоколы проведения анализа СК со стороны высшего руководства; • планы мероприятий по совершенствованию СК	ния к ним, разработанные отделом, для согласования; • ставки по зарплате на работников отдела
---	--

3.2 ФАКТОРЫ, СПОСОБСТВУЮЩИЕ И ПРЕПЯТСТВУЮЩИЕ ВНЕДРЕНИЮ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Фактор, влияющий на скорость внедрения нововведения	Преимущества контроллинга	Недостатки контроллинга
Эффект от внедрения: • экономический; • социальный	<ul style="list-style-type: none"> • Повышение прибыльности и гибкости предприятия в краткосрочном и долгосрочном периодах. • Новая возможность быстрого передвижения по службе вследствие создания отдела контроллинга (повышение статуса) 	<ul style="list-style-type: none"> • Несовершенство существующих методов анализа. • Угроза статусу групп (бухгалтерии, планового отдела и т.п.) и лиц (начальников соответствующих отделов)
Совместимость: • с корпоративной культурой; • с методами информационного обеспечения управления	Зависит от предприятия	<ul style="list-style-type: none"> • В среднем невысокая совместимость с корпоративной культурой. • Низкая совместимость с традиционными системами информационного обеспечения
Сложность нововведения	Простота моделей	Усложнение по сравнению с традиционными методиками; необходимость дополнительного обучения
Делимость нововведения, возможность проведения эксперимента	Возможность начать с внедрения в одном подразделении, чтобы затем распространить опыт на все предприятие	Полный эффект наблюдается только после внедрения на всем предприятии в целом
Наглядность	Первые результа-	Полный результат

	ты сразу видны руководителю	появляется не-скоро
--	-----------------------------	---------------------

Преодолеть болезненное сопротивление внедрению можно разными способами (эти способы лучше всего комбинировать).

Если служба контроллинга берет на себя наведение порядка в экономике предприятия, то целесообразно включить автоматизацию в сферу интересов службы контроллинга. Отдел автоматизации занимается разработкой программ, их отладкой, выявлением ошибок в покупных программах, установкой компьютеров на рабочих местах, а служба контроллинга может заниматься постановкой задачи, чтобы не потерять главную цель автоматизации – повышение эффективности работы финансово-экономических служб.

Заключение

До настоящего времени не создано однозначного определения понятия «контроллинг», но практически никто не отрицает, что это новая концепция управления, порожденная практикой современного менеджмента.

На основе анализа эволюции контроллинга нами был сделан вывод, что в большинстве развитых стран с рыночной экономикой концепции контроллинга схожи. На наш взгляд, необходимо учитывать различия, касающиеся в основном понимания двух факторов: прагматизма и степени совершенствования системы в соответствии с менталитетом пользователей. Так, в Германии преобладает тенденция академизации контроллинга, стремление создать сначала теоретически целостную систему, а затем приниматься за решение конкретных задач. В США и некоторых европейских странах преобладает прагматический подход: здесь контроллинг теснее связан с практическим менеджментом, более ориентирован на требования рынка и потребности клиентов.

По нашему мнению, применительно к промышленности под контроллингом следует понимать концепцию системного управления промышленным предприятием как сложной открытой социально-технической системой, базирующейся на комплексном интегрированном менеджменте и нацеленной на долгосрочное существование предприятия и рост благосостояния собственников на основе получения максимально возможных положительных финансовых результатов.

Цели контроллинга, как направления деятельности, непосредственно вытекают из целей организации и могут выражаться в экономических показателях, например в достижении определенного уровня прибыли, рентабельности или производительности организации при заданном уровне ликвидности.

Обновление всех сфер жизни российского общества, становление новых форм хозяйствования требуют коренного пересмотра методов управления экономикой. Для того, чтобы предприятие имело возможность добиться крупных успехов и признания на рынке, необходимо внедрять в практику наиболее передовые, прогрессивные методы работы. К числу таких новаций относится практика внедрения контроллинга. В настоящее время система контроля все чаще дополняется системой контроллинга, обеспечивающего более эффективное управление фирмой в целях долговременного существования ее на рынке, представляющего инструмент управления достижением высоких конечных результатов деятельности предприятия.

Одной из главных ошибок на предприятиях является отсутствие стратегических целей развития, разбитых и закрепленных за каждым структурным подразделением компании. Важным моментом здесь является постановка такой системы управленческого учета, которая бы сделала прозрачными данные по достижению этих целей. В настоящее время среднее промышленное предприятие не обладает грамотно разработанной стратегией развития и не всегда может точно сказать, какие показатели (кроме прибыли) отслеживаются и анализируются в центрах ответственности, а иногда и не имеет этих центров ответственности вообще.

Таким образом, в условиях отсутствия стратегии, грамотно поставленного учета, отчетности и планирования (в том числе финансового), учитывая слабый уровень менеджмента в целом, выраженный в отсутствии культуры принятия управленческих решений, контроля и ответственности, российские предприятия в настоящее время являются неконкурентоспособными и не в состоянии принимать эффективные управленческие решения для выживания компании в жесткой конкурентной среде. Поэтому одним из главных решений существующих проблем для большинства компаний будет разработка и успешное внедрение системы контроллинга.

Предприятие в целях контроллинга делится не по звеньям, выполняющим какие-либо функции, а по центрам финансового учета. Такая детализация позволяет максимально объективно диагностировать состояние предприятия. Управленческие функции делегируются структурным звеньям среднего уровня. Только при этом условии можно создать полноценные центры финансовой ответственности или самостоятельные бизнес-центры внутри предприятия. В современных условиях любое предприятие функционирует в жестких условиях конкурентной среды. Его деятельность должна быть направлена на завоевание и удержание предпочтительной доли рынка, на достижение превосходства над конкурентами, что обеспечивается в известной мере эффективной организацией системы контроля на предприятии.

список литературы

-
-
- 1 Агапцов, С.А. Индикативное планирование как основа стратегического развития промышленного предприятия / С.А. Агапцов, А.И. Мордвинцев, П.А. Фомин, Л.С. Шаховская. М. : Высшая школа, 2002. 301 с.
 - 2 Азоев, Г.Л. Конкуренция: анализ, стратегия и практика / Г.Л. Азоев. М. : Центр экономики и маркетинга, 1996. 208 с.
 - 3 Акофф, Р. Планирование будущего корпорации / Р. Акофф. М. : Дело, 1985. 390 с.
 - 4 Аксененко, А.Ф. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений / А.Ф. Аксененко, М.С. Бобижонов, Ж.Ж. Паримбаев. М. : ООО «Ноппарель», 1994. 792 с.
 - 5 Амбросимов, И.Д. Менеджмент как система управления хозяйственной деятельностью / И.Д. Амбросимов, В.П. Медведев. М. : Знание, 1992. 476 с.
 - 6 Ансофф, И. Стратегическое управление / И. Ансофф ; пер. с англ. М. : Прогресс, 1998. 519 с.
 - 7 Афоничкин, А.И. Принятие управленческих решений в экономических системах / А.И. Афоничкин. Саранск : Изд-во МГУ, 1998. 284 с.
 - 8 Балабанов, Т.И. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта / Т.И. Балабанов. М. : Финансы и статистика, 1998. 112 с.
 - 9 Белобжецкий, И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. М. : Финансы и статистика. 1989. 300 с.
 - 10 Бендиков, М.А. Совершенствование диагностики финансового состояния промышленного предприятия / М.А. Бендиков, Е.В. Джамай // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. № 5. С. 80 – 95.
 - 11 Бенстаен, Л.П. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация : пер. с англ. / Л.П. Бенстаен ; науч. ред. пер. И.И. Елисеева. М. : Финансы и статистика. 1996. 624 с.
 - 12 Бланк, И. А. Основы финансового менеджмента / И.А. Бланк. Киев, 2003. Т. 2. 213 с.
 - 13 Бляхман, Л.С. Организация управления предприятием / Л.С. Бляхман, А.А. Маркин. М. : Высшая школа, 1972. 72 с.
 - 14 Богатко, А.И. Управленческий учет: концепция равновесия / А.И. Богатко // Бухгалтерский вестник. 1998. № 1. С. 61 – 62.

- 15 Большаков, А.С. Современный менеджмент – теория и практика / А.С. Большаков, В.И. Михайлов. СПб. : Питер, 2000. 416 с. Серия «Теория и практика менеджмента».
- 16 Бороненкова, С.А. Управленческий анализ / С.А. Бороненкова. М. : Финансы и статистика, 2001. 284 с.
- 17 Боумэн, К. Основы стратегического менеджмента / К. Боумэн. М. : Банки и биржи ; Юнити, 1997. 175 с.
- 18 Вахрушева, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М.А. Вахрушева. М. : ИКФ «Омега-Л» ; Высшая школа, 2002. 528 с.
- 19 Вил, Р.В. Управленческий учет / Р.В. Вил, В.Ф. Палий. М. : ИНФРА-М, 1997.
- 20 Винокуров, В.А. Организация стратегического управления на предприятии / В.А. Винокуров. М. : Центр экономики и маркетинга, 1996. 160 с.
- 21 Виханский, О.С. Менеджмент : учебник / О.С. Виханский, В.И. Наумов. М. : Гардарика, 2004. 416 с.
- 22 Вишневская, О.В. Направленность стратегического развития предприятия, модели, контроль, управление, воздействие / О.В. Вишневская // Менеджмент в России и за рубежом. 2004. № 5. С. 58 – 66.
- 23 Градов, А.П. Экономическая стратегия фирмы / А.П. Градов. СПб. : Специальная литература, 1995. 411 с.
- 24 Грейсон, Дж. Американский менеджмент на пороге XXI века / Дж. Грейсон, К. О Делл ; пер. с англ. М. : Экономика, 1991. 320 с.
- 25 Гришунин, С.В. Разработка и внедрение системы стратегического контроллинга на промышленном предприятии : автореф. дис. ... канд. экон. наук / С.В. Гришунин. СПб., 1999.
- 26 Гусева, И.Б. Чувство дороги: управление затратами в системе контроллинга / И.Б. Гусева // Российское предпринимательство. 2002. № 5. С. 69 – 73.
- 27 Гусева, И.Б. Нефинансовые критерии управления в системе контроллинга / И.Б. Гусева // Российское предпринимательство. 2002. № 6. С. 15 – 19.
- 28 Дайле, А. Практика контроллинга / А. Дайле. М. : Финансы и статистика, 2001. 336 с.
- 29 Друри, К. Управленческий и производственный учет : учебник; пер. с англ. / К. Друри. М. : Юнити-Дана, 2002. 1071 с.
- 30 Ерижев, М.К. Развитие методов управления затратами, учета и калькулирования себестоимости / М.К. Ерижев // Менеджмент в России и за рубежом. 2003. № 6. С. 113 – 116.
- 31 Ефимова, О.В. Финансовый анализ / О.В. Ефимова. М. : Бухгалтерский учет, 2003. 320 с.
- 32 Ефремова, А.А. Содержание учетной политики организации, обоснование принятия решений / А.А. Ефремова // Консультант. 2000. № 2. С. 17 – 37.
- 33 Зеленский, М.С. Организация системы контроллинга на предприятии : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М.С. Зеленский. СПб., 2000.
- 34 Иванов, Н.Н. Контроллинг и управленческий учет : учебное пособие / Н.Н. Иванов. СПб. : Изд-во СПб. ; ГУЭФ, 1997. 147 с.
- 35 **Ивашкевич, В.Б. Контроллинг: сущность и назначение / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет и аудит. 1991. № 7. С. 8 – 12.**
- 36 Ивашкевич, В.Б. Контроллинг на предприятиях Федеративной Республики Германии / В.Б. Ивашкевич, С.Н. Зайцев // Бухгалтерский учет. 1996. № 10. С. 12 – 18.
- 37 Ивашкевич, В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета / В.Б. Ивашкевич, С.Н. Зайцев // Бухгалтерский учет. 1996. № 12. С. 67 – 70.
- 38 Казанцев, А.К. Производственный менеджмент и контроллинг: Деловая игра / А.К. Казанцев, М.Г. Рабинович. СПб. : Изд-во СПб. ; ГИЭА, 1993. 96 с.
- 39 Карминский, А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. М. : Финансы и статистика, 2002. 256 с.
- 40 Керимов, В.Э. Управленческий учет / В.Э. Керимов. М. : Маркетинг, 2001. 268 с.
- 41 Колас, Б. Управление финансовой деятельностью предприятия: проблемы, концепции методы : пер. с англ. / Б. Колас ; под ред. Я.В. Соколова. М. : ЮНИТИ, 1997. 576 с.
- 42 Контроллинг как инструмент управления предприятием / под ред. Н.Г. Данилочкиной. М. : ЮНИТИ, 2001. 279 с.
- 43 Корчагина, Л.М. Управленческие аспекты бухгалтерского учета / Л.М. Корчагина // Бухгалтерский учет. 1996. № 7. С. 61 – 63.

- 44 Котлер, Ф. Маркетинг и менеджмент / Ф. Котлер. СПб. : Питер, 2001. 752 с.
- 45 Крейнина, М.И. Финансовое состояние предприятий. Методы оценки / М.И. Крейнина. М. : ИКЦ «ДИС», 1997. 224 с.
- 46 Круглов, М.И. Стратегическое управление компанией / М.И. Круглов. М. : Русская деловая литература, 1998. 768 с.
- 47 Латфуллин, Г. Основные тенденции и концепции управления на стыке веков / Г. Латфуллин // Проблемы теории и практики управления. 1998. № 1.
- 48 Майер, Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер. М. : Финансы и статистика, 1993. 96 с.
- 49 Манн, Р. Контроллинг для начинающих : пер. с нем. / Р. Манн, Э. Майер. М. : Финансы и статистика, 1995. 304 с.
- 50 Маркарьян, Э.А. Финансовый анализ / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. М., 2004. С. 112.
- 51 Медведко, К.А. Система управленческого учета и анализа: западная и российская практика; перспективы трансформации зарубежного опыта / К.А. Медведко // Менеджмент в России и за рубежом. 2003. № 6. С. 106 – 113.
- 52 Менеджмент (современный российский менеджмент) / под ред. А.Д. Русинова. М. : ЗАО «ФБК Пресс», 1998. 504 с.
- 53 Мескон, М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. М. : Изд-во «Дело», 1998. 800 с.
- 54 Мюллендорф, Р. Производственный учет (снижение и контроль издержек, обеспечение их рациональной структуры) / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр. М. : ЗАО «ФБК Пресс», 1996. 160 с.
- 55 Николаева, С.А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки / С.А. Николаева, С.В. Шебек. М. : Книжный мир, 2002. 333 с.
- 56 Основы менеджмента : учебник для вузов / под ред. А.А. Радугина. М. : Изд-во «Центр», 1998. 432 с.
- 57 Патюрель, Р. Создание сетевых организационных структур / Р. Патюрель // Проблемы теории и практики управления. 1997. № 3. С. 63 – 68.
- 58 Петренко, С.Н. Контроллинг / С.Н. Петренко. Киев : Эльга ; Ника-Центр, 2004.
- 59 Питере, Т. В поисках эффективного управления : пер. с англ. / Т. Питере, Р. Уотермен. М. : Прогресс, 1986.
- 60 Пич, Г. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки / Г. Пич, Э. Шерм // Проблемы теории и практики управления. 2001. № 3. С. 102 – 107.
- 61 Попов, С.А. Модульная программа для менеджеров. Стратегическое управление / С.А. Попов. М. : ИНФРА-М, 2000. 304 с.
- 62 Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. М. : ИНФРА-М, 2001. 480 с.
- 63 Райхман, Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели – разные пути и инструменты / Т. Райхман // Международный бухгалтерский учет. 1999. № 5. С. 26 – 36.
- 64 Репин, В.В. Финансовое планирование и управленческий учет: проблемы внедрения / В.В. Репин // Консультант. 1998. № 5. С. 68 – 83.
- 65 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. М. : ИНФРА-М, 2004.
- 66 Саркисян, С.А. Технология системного анализа и прогнозирования / С.А. Саркисян, В.М. Ахундов, Э.С. Михеев. М. : Наука, 1986.
- 67 Система управленческого учета и проблемы его становления в РФ // Бухгалтерский вестник. 1997. № 1. С. 48 – 50.
- 68 Скоун, Т. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса / Т. Скоун. М. : Аудит ЮНИТИ, 1997. 179 с.
- 69 Слуцкий, М.Л. Анализ в финансовом менеджменте / М.Л. Слуцкий // Финансы. 2002. № 6. С. 54.
- 70 Стуков, С.А. А все-таки производственный, а не «управленческий» учет / С.А. Стуков // Бухгалтерский учет. 1997. № 2. С. 64 – 66.
- 71 Толкачева, Е.В. Стратегический контроллинг в системе управления предприятием / Е.В. Толкачева // Менеджмент в России и за рубежом. 2004. № 4. С. 109 – 118.

- 72 Ульянова, И.П. Реформирование управленческой учетно-аналитической системы / И.П. Ульянова, А.В. Попова // Бухгалтерский бюллетень. 1997. № 7. С. 93 – 100.
- 73 Управление организацией : учебник для вузов / под ред. Н.Т. Поршнева. М. : ИНФРА-М, 1998. 669 с.
- 74 Управленческий учет / под ред. А.Д. Шеремета. М. : ИД ФБК ПРЕСС, 2001. 512 с.
- 75 Управленческий учет / под ред. В. Паля и Р. Вандер Вила. М. : ИНФРА-М, 1997. 480 с.
- 76 Управленческий учет / под ред. А.Д. Шеремета. М. : ИД ФБК ПРЕСС, 2000. 512 с.
- 77 Статистический сборник. Тамбов : Федеральная служба статистики по Тамбовской области, 2004.
- 78 Фалько, С.Г. Контроллинг на предприятии / С.Г. Фалько, В.М. Носов. М. : Общество «Знание» России, 1995. 80 с.
- 79 Фатхутдинов, Р.А. Система менеджмента / Р.А. Фатхутдинов. М. : Интел-Синтез, 1997. 352 с.
- 80 Фольмут, Х.И. Инструменты контроллинга от А до Я / Х.И. Фольмут. М. : Финансы и статистика, 2001. 288 с.
- 81 Фридман, П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / П. Фридман. М. : Аудит, 1997. 286 с.
- 82 Хан, Д. Планирование и контроль: концепции контроллинга : пер. с нем. / Д. Хан ; под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. М. : Финансы и статистика, 1997. 800 с.
- 83 Ченг, Ф. Ли. Финансы корпораций: теория, методы и практика / Ф. Ли Ченг, И. Джозеф. М. : ИНФРА-М, 2000.
- 84 Чувицова, В.В. Контроллинг как система совершенствования бухгалтерского учета для управления : дис. ... канд. экон. наук / В.В. Чувицова. М., 1999. 165 с.
- 85 Шанк, Дж. Стратегическое управление затратами / Дж. Шанк, В. Говиндаражан. СПб. : Бизнес-микро, 1999. 288 с.
- 86 Шарыкина, А.Л. Система контроллинга в управлении деятельностью предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук / А.Л. Шарыкина. Воронеж, 1994.
- 87 Шатунова, Т.А. Управленческий учет и контроль на предприятиях в условиях рыночной экономики : учебное пособие / Т.А. Шатунова. Самара, 1996.
- 88 Шеремет, А.Д. Управленческий учет : учебное пособие. 2-е изд., испр. / А.Д. Шеремет. М. : ИД ФБК ПРЕСС, 2004. 512 с.
- 89 Шеремет, А.Д. Финансовый анализ / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. М. : ИНФРА-М, 1999. 159 с.
- 90 Шим, Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. М. : ИИД «Филинь», 1996. 344 с.
- 91 Штайнхюбель, Ф. Стратегический контроллинг в управлении современным предприятием : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Ф. Штайнхюбель. СПб., 1994.
- 92 Шэффер, У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? / У. Шэффер // Проблемы теории и практики управления. 2002. № 5. С. 62 – 67.
- 93 Щибриц, К.В. Стратегическое управление затратами / К.В. Щибриц // Аудитор. 2004. № 12. С. 32 – 38.
- 94 Яругова, А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова. М. : Финансы и статистика, 1991. 240 с.
- 95 Baus, J. Controlling / J. Baus. Berlin, 1996. 176 s.
- 96 Hahn, D. Strategische Führung und Strategisches Controlling, in : Controlling, Hrsg. H. Albach, J. Weber, ZfB-Erganzungsheft 3/91. Wiesbaden, 1991. S. 121 ff.
- 97 Schmitz, H. Projektplanung und Projektcontrolling. 3 Auflage – Duesseldorf, 1996. 174 s.
- 98 Serfling, K. Cotrolling., 2 Aufl. Stuttgart ; Berlin ; Koln : Kohlhammer, 1992. S. 360.
- 99 Sirke, B.R.A.: (Investitions-Controlling) im Controlling-System, Diss, Korbach, 1990. S. 160.
- 100 Weber, J. Einfuhrung in das Controlling. 3. Auft., Stuttgart, 1991.

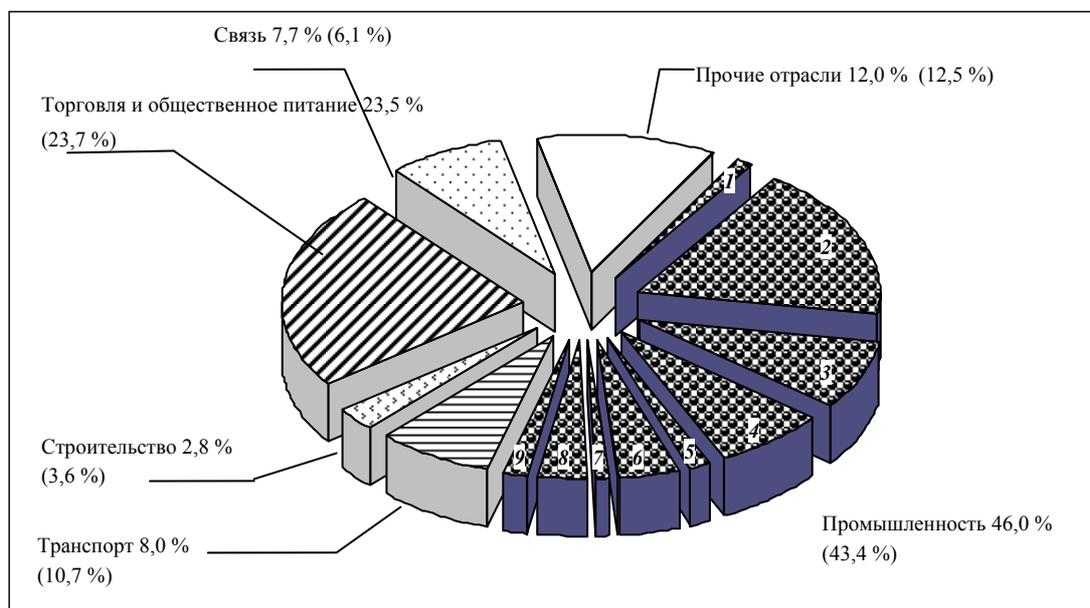


РИС. 1.2 СТРУКТУРА САЛДИРОВАННОЙ ПРИБЫЛИ В РАЗРЕЗЕ ОТРАСЛЕЙ ЭКОНОМИКИ И ПРОМЫШЛЕННОСТИ В 2004 (2003) ГГ.:*

- 1 – ЭЛЕКТРОЭНЕРГЕТИКА 1,6 % (0,5 %); 2 – ТОПЛИВНАЯ ПРОМЫШЛЕННОСТЬ 17,5 % (18,0 %); 3 – ЧЕРНАЯ МЕТАЛЛУРГИЯ 7,7 % (4,1 %); 4 – ЦВЕТНАЯ МЕТАЛЛУРГИЯ 7,7 % (6,5 %); 5 – ХИМИЧЕСКАЯ И НЕФТЕХИМИЧЕСКАЯ ПРОМЫШЛЕННОСТЬ 1,3 % (1,1 %);
 6 – МАШИНОСТРОЕНИЕ И МЕТАЛЛООБРАБОТКА 4,3 % (5,8 %);
 7 – ЛЕСНАЯ, ДЕРЕВООБРАБАТЫВАЮЩАЯ И ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНАЯ ПРОМЫШЛЕННОСТЬ 0,6 % (1,0 %);
 8 – ПИЩЕВАЯ ПРОМЫШЛЕННОСТЬ 3,9 % (4,6 %); 9 – ДРУГИЕ ОТРАСЛИ ПРОМЫШЛЕННОСТИ 1,4 % (1,8 %)

* Статистический ежегодник. М.: Федеральная служба статистики, 2004.

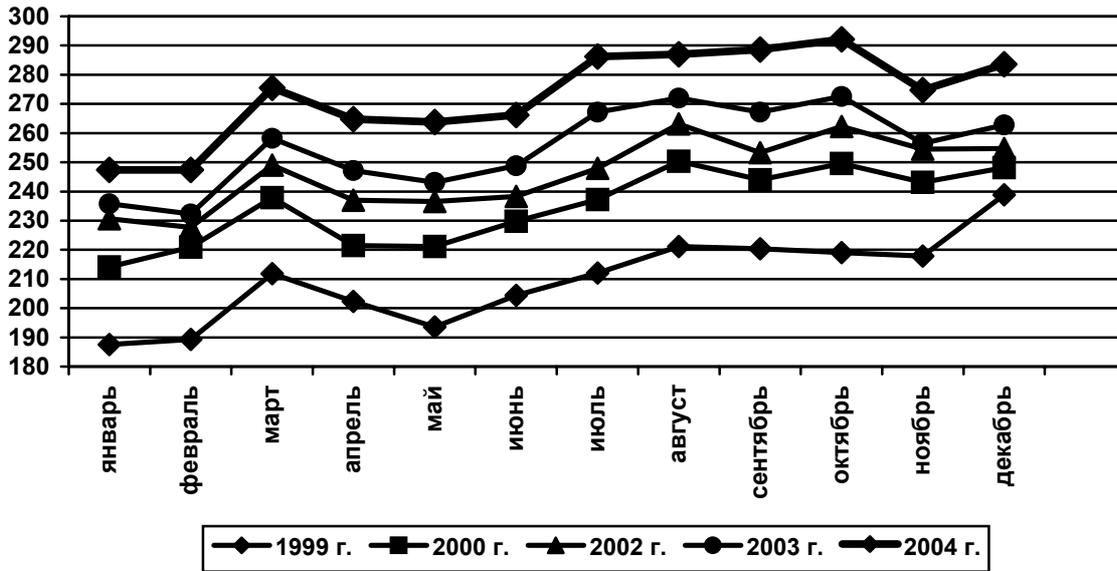


Рис. 1.1
Объем промышленной продукции (в ценах января 1999 г., млрд. р.)*

* Статистический ежегодник. М.: Федеральная служба статистики, 2004.



Рис. 3.2 Модель финансового контроллинга
