

**Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики
Московский государственный институт эконометрики,
информатики, финансов и права**

Смирнов С.А.

Контроллинг

Москва, 2002

Смирнов С.А. Контроллинг.: / М. Московский международный институт
эконометрики, информатики, финансов и права. 2002..

© Смирнов Сергей Анатольевич, 2002.

© Московский международный институт эконометрики, информатики,
финансов и права, 2002

Содержание

Введение	4
1. Контроллинг: системный подход	6
1.1. Контроллинг: понятие, цели и задачи	6
1.2. Концепции системы контроллинга	10
1.3. Служба контроллинга	13
1.4. Руководители и специалисты службы контроллинга	21
1.5. Инструментарий контроллинга	23
2. Концепция оперативного и стратегического контроллинга	24
2.1. Воздействие особенностей экономического развития промышленно развитых стран на формирование концепции контроллинга	24
2.2. Стратегический контроллинг	28
2.3. Оперативный контроллинг	59
2.4. Взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга	63
3. Издержки производства и реализации продукции (услуг)	67
3.1. Понятие издержек и их классификация	67
3.2. Постоянные и переменные издержки	71
3.3. Основные теоретические аспекты управления издержками	84
3.4. Теоретические аспекты покрытия издержек	85
3.5. Одноступенчатый метод покрытия издержек	86
3.6. Двухступенчатый учет суммы покрытия	89
3.7. Анализ безубыточности (Break even analyse)	90
3.8. Многоступенчатое покрытие издержек	91
3.9. Использование метода покрытия издержек на практике	94
4. Контроллинг эффективности производства	97
4.1. Основы оценки и управления эффективностью производства	97
4.2. Аддитивные модели эффективности	102
4.3. Система аддитивного анализа и управления эффективностью	104
4.4. Использование мультипликативных моделей	111
5. Специальные задачи контроллинга	113
5.1. Контроллинг инвестиций	113
5.2. Контроллинг финансового оздоровления предприятия	120
5.3. Контроллинг реструктуризации капитала предприятия, его реорганизации и реформирования	139
5.4. Финансовый контроллинг	151
5.5. Инновационный контроллинг	154
Выводы	159
Список рекомендуемой литературы	160

Введение

Контроллинг - это система управления достижением конечных целей фирмы. Тот, кто впервые слышит слово “контроллинг”, обычно связывает его с понятием контроля. Однако, это нечто отличное и даже несколько противоположное ему. Контроль направлен в прошлое, на выявление ошибок, отклонений, просчетов и проблем. В большинстве случаев речь идет также о том, чтобы найти виновных. Контроллинг - это управление будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных подразделений. Служба контроллинга стремится так управлять процессами текущего анализа и регулирования плановых и фактических показателей, чтобы по возможности исключить или минимизировать ошибки, отклонения и просчеты, как в настоящем, так и в будущем.

Система контроллинга целесообразна в тех случаях, когда функции управления предприятием делегированы его отделам и службам. В этом случае он поможет им в достижении максимально возможного общего положительного результата деятельности. В этом смысле **контроллинг, как наука об успешном управлении предприятием, является инструментарием рыночной экономики, при которой снижается необходимость в централизованном администрировании.**

На первой стадии внедрения системы контроллинга его инструментарий своевременно сигнализирует о том, возникают ли негативные отклонения, чтобы своевременно принять противодействующие меры. Но это лишь начало. В итоге контроль и управление со стороны уступают место самоконтролю и самоуправлению, главной задачей которых является повышение ответственности каждого отдельного работника. Самостоятельность вместо зависимости, самоуправление вместо подчинения, доверие вместо контроля - отличительные особенности контроллинга. Лишь при таком представлении он приводит к изменению во взаимоотношениях между работниками предприятия и содействует лучшему пониманию между ними.

Опережающее управление, предоставление возможности самостоятельно принимать решения, осознание личной ответственности как можно большим числом работников, обеспечиваемые внедрением системы контроллинга, содействует активизации процесса перемен, без которых нет развития. Самостоятельность становится реальностью не только в политической системе общества, но и в эффективном управлении предприятием.

Системный подход в контроллинге позволяет эффективно управлять локальными и глобальными стратегиями. Сегодня современное планирование, а особенно стратегическое планирование невозможно без современных методов оперативного и стратегического контроллинга.

Интенсивное проникновение контроллинга осуществляется и в такие сферы, как инновационный менеджмент, управление ассортимент-

ной политикой, жизненным циклом продукции, ценообразованием и эффективностью производства.

В последние годы контроллинг является неотъемлемой частью системы долгосрочного планирования. Контроллинг управляет, контролирует и корректирует оперативными и стратегическими аспектами в планировании. Контроллинг формирует и управляет системой учета и внутренней отчетности.

В ближайшее время и в России контроллинг должен занять достойное место в системе управления предприятием. Этому реально должна содействовать необходимость введения системы антикризисного управления на многих предприятиях. Антикризисная программа ориентирована на реформирование организации. Стратегия реформирования, антикризисного управления предполагает внедрение в реформируемых организациях долгосрочного внутреннего планирования. Опыт зарубежных фирм доказывает стратегическую связь долгосрочного планирования с системой контроллинга.

Важную роль контроллинг должен сыграть в развивающихся инновационных процессах. Процессы создания и внедрения новой продукции уже сегодня эффективно контролируются и управляются службами контроллинга за рубежом. Освоение технологии контроллинга позволит резко повысить эффективность и ускорить НТП.

Уже сегодня можно говорить о важнейшей роли контроллинга в инвестиционных процессах.

Контроллинг тесно связан с бухгалтерским учетом, финансовым анализом, финансовым менеджментом, стратегическим и бизнес-планированием, стратегическим, инновационным и инвестиционным менеджментом.

Контроллинг сегодня необходим для специалистов по стратегическому планированию, стратегическому менеджменту, антикризисному управлению, бухгалтерскому учету, маркетингу.

1. Контроллинг: системный подход

Для России понятие “**контроллинг**” достаточно новое и по многим параметрам непонятное. Не случайно появление контроллинга в 90-х годах встречено в России и странах СНГ достаточно настороженно. Многие российские экономисты поспешно ставили знак равенства между контроллингом и контролем. Именно по этой причине часто можно было слышать заявления, о том, что “западный термин контроллинг” не привносит ничего нового для экономической мысли в России. Другая часть противников контроллинга, напротив, считает, что методы контроллинга не могут найти применения в России из-за различий в системах учета.

Автор данного пособия считает своей задачей раскрыть возможности контроллинга для российской экономики. Безусловно, автоматическое применение контроллинга невозможно. Но эффективность использования контроллинга уже доказана на конкретных российских предприятиях, в банках, страховых компаниях. Опыт преподавания контроллинга в внедрения системы контроллинга в российских экономических субъектах за последние 7 лет позволили автору настоящего пособия обобщить зарубежный и российский опыт, выделить методики, дающие реальный эффект предприятиям.

1.1. Контроллинг: понятие, цели и задачи

При неоднозначности понимания контроллинга целесообразно разобратся в первичных основах контроллинга как системы. Начнем с самого понятия термина “**контроллинг**”.

Данный термин рожден от английского глагола “to control”. На практике этот глагол имеет несколько значений, в том числе в экономическом аспекте означает “**управление**” и “**наблюдение**”. Исходя из этого можно сделать вывод, что **контроллинг призван решать комплекс задач, связанных с наблюдением, планированием и управлением.**

В современной экономической литературе приводится достаточно много разнообразных определений контроллинга.

Контроллинг - руководящая концепция эффективного управления фирмой и обеспечения ее долгосрочного существования.

Э. Майер

“Контроллинг - система управления”.

Э. Майер, Р. Манн

Контроллинг - функция в поддержку менеджмента.

Р. Герсне

Контроллинг - управление прибылью.

Контроллинг - функция, организованная в поддержку руководству.

П. Хорват

Контроллинг нельзя отождествлять с функцией контроля, т.к. последняя выполняет лишь незначительную частную функцию контроллинга.

Контроллинг выполняет важнейшую функцию поддержки системы менеджмента и занимается:

- планированием и постановкой цели (глобальных и локальных стратегий);
- сбором, анализом внутренней и внешней информации;
- целенаправленным управлением, координацией и контролем.

Контроллинг призван создать систему эффективного управления фирмой, направленную на поступательное, эффективное, экономичное и рентабельное ее развитие.

В последние годы усиливается акцент определения **контроллинга как системы информационного обеспечения для системы эффективного управления фирмой.**

Такое разнообразие подходов объясняется историческими, экономическими и национальными особенностями развития систем контроллинга.

Сегодня не вызывает споров и сомнений, что **контроллинг** - важнейшая функция управления и поддержки управления.

Формирование национальной концепции контроллинга по-нашему убеждению невозможно без опыта мирового сообщества.

Обычно вызывает большое удивление у слушателей тот факт, что истоки контроллинга заложены в период формирования государственного управления в средние века.

Так, при дворе английского короля уже в XV веке существовала должность с названием "countollor". В обязанности этого ответственного лица входили документирование и контроль денежных и товарных потоков. Конечно, это не совсем отвечает современному пониманию контроллинга.

На предприятиях контроллинг стал зарождаться в США в конце XIX века. В экономической литературе зафиксировано, что с 1880 года должность **контроллера** введена в компании **Atchison**, а в 1892 году - в компании **General Electric**. В связи с этим можно констатировать, что **контроллинг, как система на предприятии, рожден в конце XIX века.** Однако, первые ростки контроллинга оставались незамеченными долгое время и получили свое развитие только с 20-х годов XX века. Как констатирует современная экономическая история, слово "контроллинг" и должность "контроллер" на предприятиях оставались неизвестными вплоть до великой депрессии [23].

Сегодня можно констатировать, что **главной причиной рождения и формирования контроллинга как системы** является промышленный рост в США в конце XIX - начале XX века, который вызвал усложнение процессов учета, планирования, контроля и управления.

Усложнение экономической системы управления привело к тому, что ряд специфических функций (финансовый контроль, анализ и др.) был передан в ведение специализированных служб контроллинга.

Анализ экономической истории позволяет сделать вывод о том, что в решающей мере на развитие системы контроллинга оказал влияние мировой экономический кризис.

Именно в этот период - великой депрессии - руководство многих компаний пришли к пониманию необходимости формирования системы внутреннего планирования, учета и контроля.

В первый период развития контроллинга **контроллеры** выполняли функции ведения учета и ревизии уже свершившихся хозяйственных операций и договоров. В дальнейшем понимание широких возможностей контроллинга, функции этой службы усложнились и расширились, меняя ориентацию на современные аспекты управления компанией и ее будущее развитие. В этой связи функции контроллера все больше связывали с вопросами планирования и контроля. Постепенно значение и статус контроллера стал равным статусу казначея.

Развитие контроллинга в этот период проходило как бы “за закрытыми дверями”. Публикации были отрывочными, исследования в этой области никто не проводил.

Особую роль в развитии системы контроллинга сыграл *Controllers Institute of America*, созданный в 1931 году (в 1962 году он был переименован в *Financial Executive Institute (FEI)*). Это профессиональная организация контроллеров США, которая проводила и проводит большую работу по систематизации задач контроллинга, классификация которых приведена ниже [23].

Задачи контроллера по классификации Финансово-административного института (1962 г.):

1. Планирование

В 50-х годах контроллинг стал распространяться во многих странах Европы. Особый подход формируется к контроллингу в Германии. Особо хочется отметить, что целый ряд функций и задач, которые выполняли ранее другие структуры, были переданы безапелляционно контроллингу.

Официально рождение контроллинга на немецкой земле констатируется немецкими специалистами в середине 50-х годов текущего столетия.

Идеи контроллинга во многие страны Европы пришли из практики его применения на дочерних предприятиях американских компаний.

Существенно важно заметить, что и в Германии, и в Австрии, и во Франции первое время к контроллингу относились весьма критически. Это было связано (впрочем, как и в России сегодня) с неправильным пониманием задач и функций контроллинга. Со временем пришло понимание контроллинга, который был объективно высоко оценен во многих

странах, а Германия стала постепенно становиться центром формирования и развития контроллинга.

Особое место среди теоретиков контроллинга занимают Р.Манн, Э.Майер, Дж.Вербер, Х-Дж.Фольмут, П.Хорват, П.Брамземанн Р. и Д.Хан и др.

Достаточно четко показал взаимосвязь управления и контроллинга в одной из своих работ Д. Хан [23].

Целью контроллинга является реализация глобальных и локальных целей (стратегий) предприятия. При этом высшей целью является сохранение стабильности и успешное развитие предприятия. Из вышесказанного можно сделать вывод, что **цель контроллинга - производная от целей самого предприятия.**

Основные задачи контроллинга можно сгруппировать следующим образом:

- информационное обеспечение процессов учета, планирования и прогнозирования;
- регулирование и контроль за производственными и финансовыми аспектами деятельности предприятия;
- выполнение функции интеграции, системной организации и координации;
- планирование (оперативное, стратегическое, инвестиционное);
- контроль (сравнение заданных и фактических показателей, анализ отношений, анализ преимуществ и недостатков);
- управление (проведение мероприятий по подготовке, корректировке стратегий и задач).

Концепция контроллинга ориентирована на “узкие места”.

<p>Узкое место - наиболее слабое звено предприятия. “Узким местом” может быть рынок сбыта, производство, ликвидность и др.</p>
--

“**Узкие места**» на практике являются сдерживающими факторами поступательного развития предприятия. Задача службы контроллинга заключается в поиске и ликвидации экономическими мерами “узких мест”.

Базу контроллинга составляют показатели производственного и финансового учета, которые целесообразно сформировать в единый интегрированный банк технико-экономических данных.

Справедливости ради следует заметить, что среди специалистов по контроллингу нет единства во мнениях по вопросам целей и ориентации на результат.

Х.-Ю. Кюппер считает целью контроллинга координацию системы управления предприятия. Контроллинг в соответствии с позицией автора ориентирован на систему целей.

Д. Шнайдер выступает за ограничение функций контроллинга (разработка и координация отдельных планов; внутрипроизводственный учет и контроль).

Т. Райхман поддерживает позицию экономистов по ориентации контроллинга на результат. В соответствии с этой концепцией выделяет в качестве главной задачи сбор, обработку информации, координацию и контроль за выполнением планов.

Й. Вербер, поддерживая концепции П. Хорвата и Х.-Ю. Кюппера, считает, что контроллинг должен выполнять функции поддержки руководства.

Й. Вербер и Х.-Ю. Кюппер считают, что контроллинг не должен быть связан с процессом постановки цели.

Обилие подходов говорит о том, что **контроллинг как система имеет ряд школ, ряд различающихся по многим параметрам концепций**. В этой связи имеют право на существование и российские концепции, которые учитывали бы ряд особенностей в учете, анализе и управлении в нашей стране. В данной книге описана одна из таких концепций.

1.2. Концепции системы контроллинга

В настоящее время в экономической литературе выделяют две основные концепции: американскую и немецкую.

По немецкой концепции центральные задачи контроллинга включают в себя решение проблем внутреннего учета во всех формах:

- документальной;
- плановой;
- контрольной.

В отличие от немецкой, американская концепция включает в себя еще и задачи внешнего учета, анализа и оценки.

Таким образом, основное отличие американской концепции от немецкой заключается рассмотрением в первой проблем внешнего учета, анализа внешней среды. В тоже время следует заметить, что в немецкой концепции более детально разработаны методики внутреннего учета, планирования, контроля.

По мнению Д. Хана (Германия), современная цель контроллинга может находиться в плоскости оптимизации результата с учетом гарантии ликвидности. В этой же концепции в качестве главной выделяется задача реализации функций информационного обеспечения, ориентированных на результат планирования, регулирования и мониторинга событий на предприятии во взаимосвязи с функциями интегрирования, организации и координирования на базе системы показателей производственного и финансового учета.

Д. Хан выделяет также и специальные задачи контроллинга [23]:

1. Пользовательские задачи:

- планирование и контроль на предприятии (планово-контрольные расчеты);
- планирование и контроль целей;

- стратегическое планирование и контроль;
- оперативное планирование и контроль;
- координация всех частных планов;
- учет и отчетность;
- информация;
- формирование внутренней отчетности для различных групп заинтересованных пользователей;

2. Организационные задачи:

- принятие решений;
- участие в принятии решений.

В соответствии с вышеперечисленным Д. Хан предлагает следующую систему разграничения задач контроллинга:



Рис. 1.1.1. Разграничение задач контроллинга (по Д. Хану)

Приведенная на рис. 1.1.1. система разграничения задач контроллинга может быть адаптирована и к американской концепции, и к российской. Различия могут быть только в содержании или раскрытии приведенных задач. С учетом последних достижений в науке для России можно рекомендовать следующую классификацию задач контроллинга:

Схема 1.1.2.

Классификация задач контроллинга

1. Генеральное целевое планирование:

- анализ и контроль внутренней и внешней среды;
- выработка альтернативных локальных целей и стратегий;
- многовариантное планирование;
- система показателей системы планирования и контроллинга.

2. Оперативное планирование:

- планирование и контроль программы;
- имитационное моделирование;
- реинжиниринг бизнеса.

3. Стратегическое планирование:

- портфельные матрицы;
- инвестиционные планы и проекты;
- инновационные планы;
- расчеты ФСА (функционально-стоимостного анализа);
- анализ и контроль внешней и внутренней среды;
- разработка и корректировка локальных и в некоторых случаях глобальных стратегий;

4. Финансовый и управленческий учет:

- анализ эффективности производства;
- анализ платежеспособности;
- анализ рентабельности;
- анализ ROI;
- анализ производственного результата.

5. Сбыт. Производство. Снабжение:

- реинжиниринг;
- функционально-стоимостный анализ;
- покрытие издержек;
- управление ассортиментной политикой;
- анализ безубыточности.

6. Ревизия и другие штабные функции:

- планирование и контроль по местам возникновения затрат;
- внутренний аудит.

Для решения поставленных задач в экономической литературе выделяют оперативный и стратегический контроллинг.

Таким образом, можно привести следующую градацию планирования и контроллинга:

- генеральное целевое;
- стратегическое;
- оперативное.

В соответствии с этим можно выделить следующую группировку задач и инструментов контроллинга (за основу взяты разработки Д. Хана):

Таблица 1.1.1.

Задачи	Инструменты
1. Анализ и прогнозирование	<ul style="list-style-type: none">• Система показателей планирования и контроллинга;• бенчмаркетинг (анализ и сравнение с конкурентами);• контроллинг внешней и внутренней Среды;• контроллинг жизненного цикла продукции;• система раннего предупреждения;• разработка сценариев.

2. Планирование простоев. Планирование продукта	<ul style="list-style-type: none"> • Техника сетевого планирования; • функционально-стоимостный анализ; • анализ затрат и результатов; • калькуляция проектов и продукции; • определение целевых и предельных издержек; • анализ эффективности; • учет затрат по местам их возникновения; • break-even-analis; • одноступенчатый и многоступенчатый анализ покрытия издержек.
3. Планирование функциональных областей деятельности	<ul style="list-style-type: none"> • Анализ накладных расходов; • бюджетирование; • анализ затрат и результатов; • анализ эффективности; • калькулирование; • учет затрат по местам их возникновения.
4. Планирование производственной программы	<ul style="list-style-type: none"> • Портфельный анализ; • анализ безубыточности; • анализ эффективности; • ступенчатый расчет суммы покрытия; • имитационное моделирование; • линейное программирование.

Все приведенные инструменты контроллинга должны быть достаточно гибкими, способными адаптироваться к конкретным условиям, регионам, производствам.

На основе вышеописанного можно сделать следующий важный вывод: под системой контроллинга следует понимать совокупность выработанных целей и задач, инструментов и методов контроллинга, организационной системы службы контроллинга.

1.3. Служба контроллинга

Из предыдущих разделов Вы узнали о рождении контроллинга. В начале все задачи контроллинга решали конкретные физические лица - контроллеры. С ростом и усложнением задач и функций контроллинга потребовалось сформировать службу контроллинга.

Для внедрения службы контроллинга можно рекомендовать два пути:

- формирование системы контроллинга в виде линейной функции;
- создание штатного места.

Наиболее эффективным нам представляется использование линейной функции:



Рис. 1.1.3. Контроллинг как линейная функция

Линейная функция означает, что служба контроллинга имеет такой же статус, как отдел (или управление) маркетинга. В этом варианте контроллер обладает правом директивных указаний.

Если же контроллинг вводится как штатная единица, то контроллер подчиняется непосредственному руководству предприятия. Данная позиция получила более широкое распространение, т.к. большинство специалистов считают, что контроллинг должен находиться на более высоком уровне управления, чем основные подразделения.

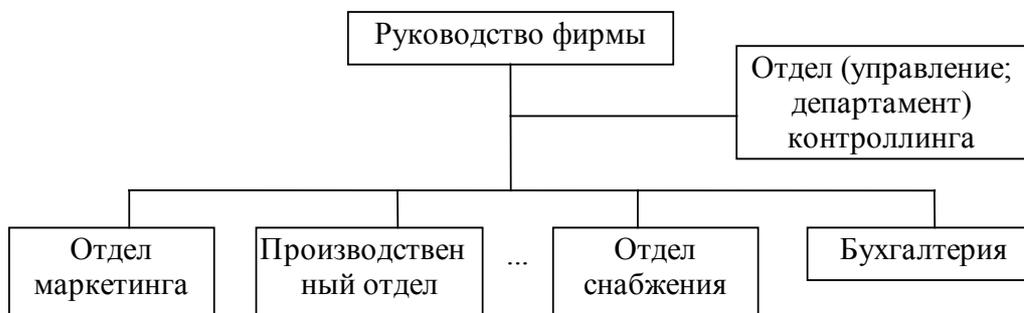


Рис. 1.1.4. Контроллинг как штатная единица

Именно по этому пути пошло большинство фирм в Европе. Этот путь выбрали и российские экономические структуры. Именно такой подход выбрали некоторые российские банки, предприятия, ассоциации предприятий. В Европе распространение получила и следующая схема управления контроллингом:

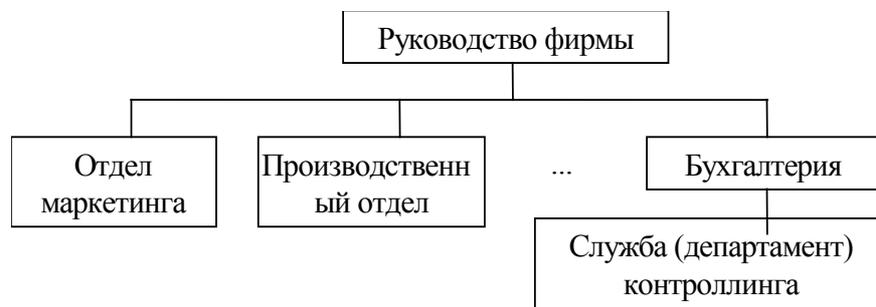


Рис. 1.1.5. Контроллинг как подразделение вводится в линейную систему управления

Следует помнить, что чем меньше фирма, тем выше место контроллинга в иерархии управления. Часто бывает так, что сам руководи-

тель берет в таких фирмах на себя функции контроллинга. В европейских мелких фирмах часто эту функцию отдают главному бухгалтеру (бухгалтеру или финансовому директору).

В производственной практике встречаются три основных варианта организации службы контроллинга:

- объединение контроллинга с другим отделом, например, “Финансы и контроллинг” или “Планирование и контроллинг”;
 - служба контроллинга прямо подчиняется руководителю фирмы и представляет собой особую иерархию;
 - служба контроллинга приобретает вид самостоятельного отдела, подчиненного линейной функции управления.
- В экономической литературе выделяют обычно два принципа формирования службы контроллинга:
- штабной;
 - линейный.

Штабная функция предполагает, что должность контроллера вводится в отдельных подразделениях. При этом каждый контроллер подразделения прямо подчинен главному контроллеру, а служба контроллинга работает как штаб.

Варианты построения службы контроллинга можно представить в следующем виде:



Рис. 1.1.6. Основной вариант штабной функции службы контроллинга

или

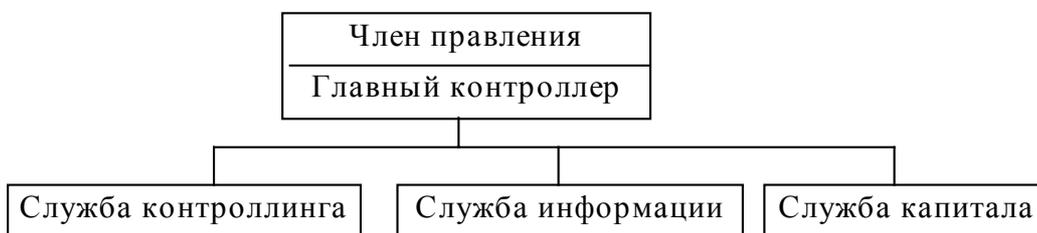


Рис. 1.1.7. Централизованная служба контроллинга (вариант А)

или

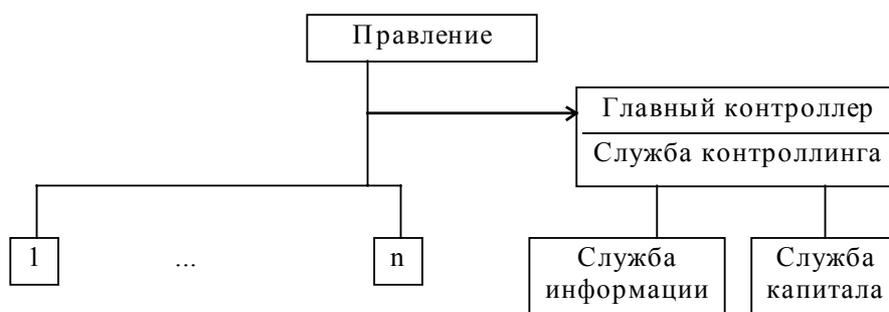


Рис. 1.1.8. Централизованная служба контроллинга (вариант Б)

Децентрализованная служба контроллинга позволяет делегировать часть полномочий централизованной службы контроллинга некоторым подразделениям фирмы. При этом в прямом подчинении главного контроллера находятся контроллер по планированию, контроллер по маркетингу, контроллер по логистике, контроллер по фондам, контроллер по внешним операциям.

В то же время главный контроллер координирует деятельность децентрализованных служб контроллинга:

- служба оперативного контроллинга;
- служба стратегического контроллинга;
- служба сметного планирования;
- служба контроллинга координации и отчетности;
- и др.

В экономической литературе предлагается несколько вариантов построения децентрализованных систем службы контроллинга:

Вариант 1.

В этом варианте контроллер подразделения административно подчинен руководителю подразделения. Его отношения с главным контроллером сводятся к получению инструкций и консультаций.

В этом варианте контроллер подразделения получает наибольшую самостоятельность. При этом интересы подразделения подчиняются интересам центральной службы контроллинга.

Этот вариант используется на практике очень редко из-за боязни руководства передачи излишней самостоятельности.

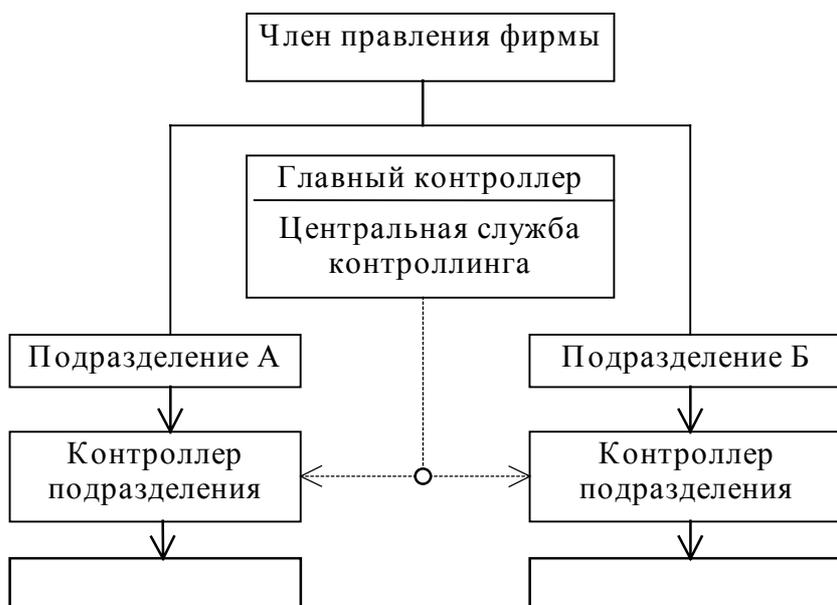


Рис. 1.1.9. Служба контроллинга (вариант 1)

Вариант 2.

В этом варианте контроллер подразделения административен руководителю подразделения, а функционально - главному контроллеру.

Данная модель является наиболее испытанной моделью. Впервые она была разработана и испытана в компании “Дженерал моторс” в 1919 году.

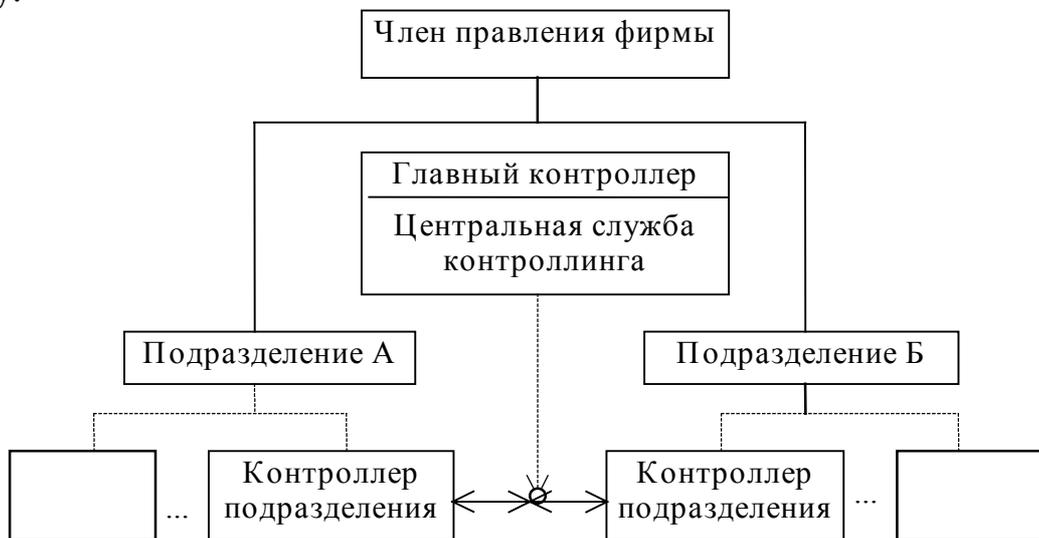


Рис. 1.1.10. Служба контроллинга (вариант 2)

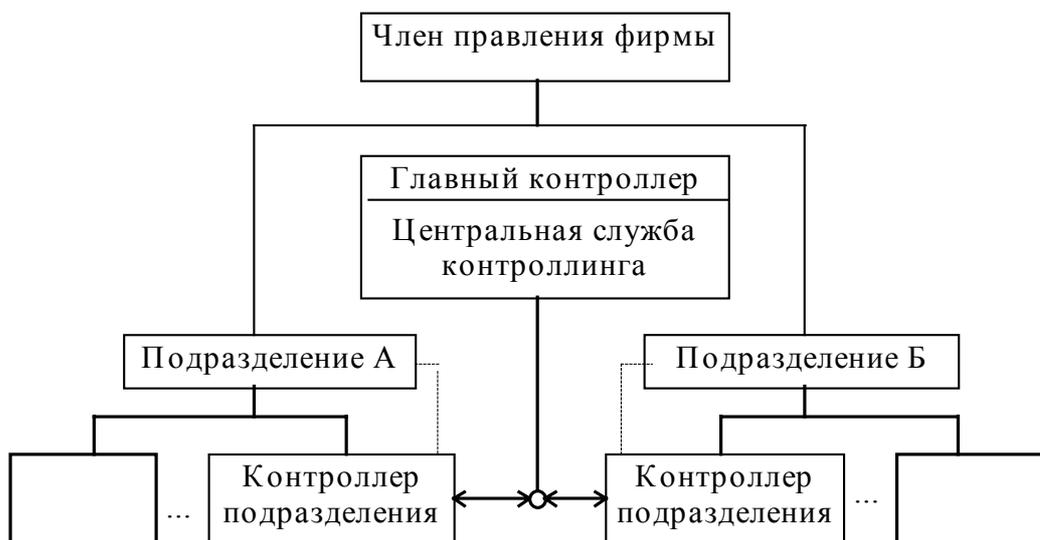
Во втором варианте мы наблюдаем двойное подчинение контроллера руководителю подразделения и главному контроллеру. В некоторых случаях это может привести к конфликтным ситуациям. Нивелировать эти конфликтные ситуации позволяет ранжирование интересов.

Следует заметить, что и в США, и в Европе этот классический вариант получил широкое распространение.

Вариант 3.

В третьем варианте контроллер подразделения функционально подчинен руководителю подразделения, а административно - главному контроллеру.

Данный вариант возможен в тех фирмах, где сложился очень высокий уровень децентрализации управления. В противном случае такая схема по опыту европейских фирм очень часто приводит к конфликтам.



Главный контроллер - административно подчинен.

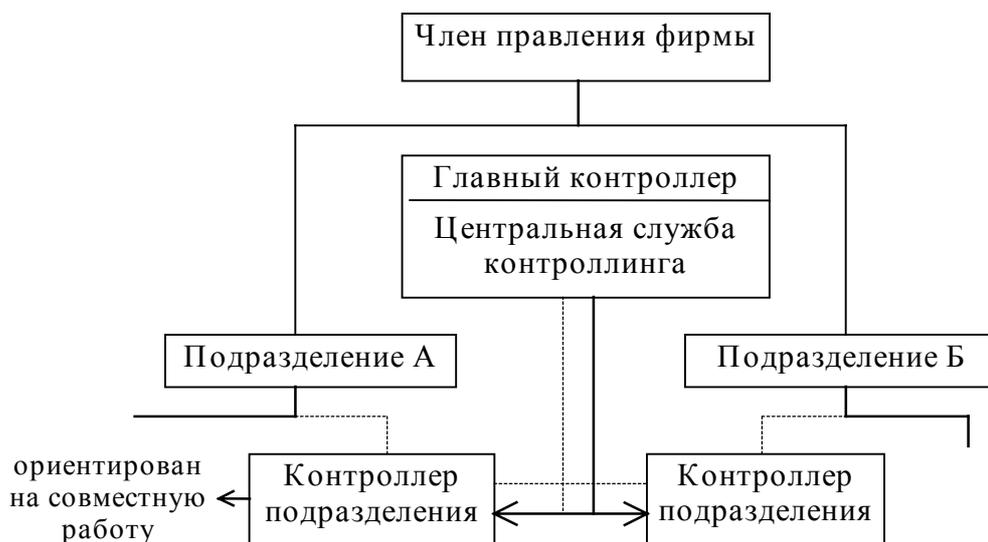
Рис. 1.1.11. Служба контроллинга (вариант 3)

В некоторых случаях вариант 3 можно использовать в качестве временного переходного решения.

Вариант 4.

В этом варианте контроллер подразделения ориентирован на совместную работу с руководителем подразделения предприятия. В то же время главному контроллеру он подчинен административно и функционально.

Эту схему целесообразно рекомендовать предприятиям, находящимся в кризисных ситуациях, а также для крупных корпораций, подразделения которых находятся в большой отдаленности друг от друга.



Главный контроллер — подчинен административно и функционально.

Рис. 1.1.12. Служба контроллинга (вариант 4)

Для России наиболее приемлемыми являются вторая и четвертая схемы. Причем, учитывая современный высокий процент неплатежеспособных предприятий, в условиях кризиса приоритетной является схема 4.

Проблемой для малых предприятий может стать отсутствие опыта будущего контроллера в области учета, налогового планирования, самого контроллинга. В этом случае целесообразно использовать консультанта (в Германии существуют консультационные фирмы, специализирующиеся на контроллинге). Следует помнить, что на малых предприятиях (а иногда и на средних) контроллер выполняет не только функции контроллинга, но и функции управления или планирования, или учета. В этой связи **целесообразно формировать систему контроллинга поэтапно.**

Более эффективно было бы пригласить внештатного консультанта по контроллингу. Именно он мог бы обучить руководство и внедрить систему контроллинга. Консультанты по контроллингу сегодня есть и в России.

Когда система контроллинга начинает функционировать вновь, возникает вопрос об учреждении соответственной должности и структуры. **Этапы формирования системы контроллинга** можно представить следующим образом:

Формирование службы контроллинга целесообразно осуществлять постепенно по мере подготовки кадров и изучения опыта других компаний.

1.4. Руководители и специалисты службы контроллинга

Контроллером является или становится тот, кто больше, чем другие учится, видит и во всех ситуациях думает и действует с мыслями о будущем, с желанием лучше управлять предприятием

Эльмар Майер

Такое определение полностью соответствует требованиям по отношению к контроллерам.

Контроллер является экономической совестью предприятия. Он должен прежде всего заботиться о том, чтобы:

- осуществлялось внутреннее, инвестиционное и стратегическое планирования;
- планирование подразделений на всем предприятии происходило по единым руководящим линиям;
- был возможен сбор, расчет и анализ показателей системы планирования;
 - анализировалось отклонение фактических показателей от плановых и нормативных;
 - было возможно разрабатывать альтернативные стратегии (глобальные и локальные);
 - анализировать влияние ассортиментных сдвигов на безубыточность функционирования фирмы, управлять на этой основе ассортиментной политикой.

В России сегодня, как, впрочем, и в 50-60-х годах в Европе, утверждение идеи необходимости становления системы контроллинга - это вопрос авторитета, опыта, интересов и личного склада ума тех, кто занимается внедрением контроллинга. Контроллинг в России успешно внедряется в промышленности и кредитной сфере фирмами SAP, РОЭЛ-аудит.

В Европе сформатированы требования, которые необходимо предъявлять к личности контроллера.

Требования, предъявляемые к контроллеру:

Квалификация.

Образование высшее, желательно в области экономики промышленности, бухгалтерского учета, финансов (для банка - финансы, финансовый менеджмент), управления. Значительное внимание следует уделять практике деятельности и специальной подготовке.

Знания.

1. Необходимы знания в области бухгалтерского учета, финансового анализа, экономики предприятия, планирования и управления.
2. Владение современными методами учета расходов при помощи сопоставления нормативных и фактических затрат, учета капитальных вложений, методов оценки эффективности.
3. Навыки в организации бизнес-процессов, в использовании ПЭВМ, программного обеспечения для планирования, маркетинговых исследований и реинжиниринге.
4. Знание специальной терминологии.
5. Знание и опыт расчета сумм покрытия.
6. Создание и внедрение оперативных и стратегических методов планирования и контроллинга.
7. Владеть инструментами контроллинга.
8. Знать и уметь использовать технологии маркетинга, менеджмента, финансового анализа и управления.
9. Владеть методами финансовой математики, статистического анализа, построения аддитивных и мультипликативных моделей.
10. Уметь формировать информационные потоки и управлять ими.

Черты личности.

Контроллерами могут работать практики и выпускники ВУЗов с аналитическим образом мышления. Они должны быстро и гибко действовать и реагировать, хорошо владеть методами оперативного и стратегического контроллинга. Контроллер должен быть коммуникабельным, уметь мобилизовать команду на реализацию концепции контроллинга.

Главным девизом контроллера должен быть: **“Я прежде всего служу предприятию”**(Э.Майер).

Контроллер уже сегодня должен делать то, о чем другие будут думать завтра.

Трудно согласиться с профессором Р. Герике, который считает, что контроллер может иметь среднее образование. Напротив, контроллер - высокообразованный человек, интегрирующий в себе знания менеджера, бухгалтера, финансового аналитика, маркетолога, специалиста по стратегическому планированию. Он обязан иметь высшее образование на стыке перечисленных направлений науки.

1.5. Инструментарий контроллинга

Задачи контроллинга могут выполняться при помощи специальных инструментов. Инструментарий контроллинга имеет свою специфику и меняется в зависимости от конкретной концепции службы контроллинга.

Можно выделить следующие инструменты контроллинга:

- анализ баланса, результатов, прибыли и убытков;
- расчет издержек, их покрытие;
- отчетность;
- система планирования, информации, контроля;
- система показателей;
- ABC-анализ;
- расчеты рентабельности капиталовложений и экономичности;
- Break-even-analyse (анализ безубыточности);
- программы снижения и оптимизации издержек;
- портфолио-анализ;
- планы, стратегии;
- анализ жизненного цикла;
- анализ стоимости;
- анализ рабочего времени;
- анализ эффективности;
- реинжиниринг бизнеса;
- анализ внутренней и внешней среды;
- анализ инвестиций;
- анализ инновационной деятельности.

В зависимости от конкретной фирмы (производственная, кредитная, страховая), ее размеров и структуры управления набор инструментов может меняться.

2. Концепция оперативного и стратегического контроллинга

Концепция контроллинга не является застывшей окончательно сформировавшейся системой. Контроллинг находится в стадии формирования и поиска. Особенность системы контроллинга заключается в том, что он приспосабливается к фирме, к ее структуре, миссии, системе учета, управления, потенциально внедряясь в них с целью их улучшения.

Значительную роль в совершенствовании системы контроллинга современные тенденции экономического и политического развития в последние два десятилетия. Именно особенности развития экономики в странах Европейского сообщества.

2.1. Воздействие особенностей экономического развития промышленно развитых стран на формирование концепции контроллинга

В большинстве стран мира, где используется система контроллинга, отмечается, что в 80 – 90–е годы отмечается новый этап развития системы контроллинга.

Это связано с особенностями экономического развития в последние два – три десятилетия.

Рассмотрим особенности развития экономики в 80 – 90–годы.

Таблица 1.2.1.

Особенности развития экономики в странах ЕС

в 80–е годы	в 90–е годы
<ul style="list-style-type: none">• Происходит товарное насыщение внутренних рынков.• Происходит ускорение технического прогресса. • Усиливается конкуренция при тенденции вытеснения конкурента с традиционных рынков.• Происходит стратегически сильное подорожание энергии и сырья. • Заметно растет экономическое сознание общества.• Развитие бизнеса стратегически зависит от роста экспорта.•	<ul style="list-style-type: none">• Происходит дальнейшее обострение и динамизация конкурентной борьбы.• Одновременно происходит сокращение временных границ инновационных циклов и значительный рост финансирования их подготовительных этапов.• В экономике усиливаются тенденции интернационализации и глобализации. • Резко увеличиваются тенденции динамического роста масштабов производства, выход на новые рынки сбыта.• Происходит распад социалистической системы.• Усиливаются кризисные явления в области финансов.
<ul style="list-style-type: none">• Усиливаются стратегии приватизации	<ul style="list-style-type: none">• Реструктуризация предприятий становится эффективным инструментом развития экономики.• Усиливается экономическая интеграция в Европе. Разрабатывается и внедряется в практику единая европейская денежная единица ЕВРО.• Усиливаются тенденции слияния компаний.

Приведенные в табл. 1.2.1 особенности подробно описаны в пособии “Стратегическое планирование” [20]. В данном пособии позволим себе привести лишь два примера.

Вспомним, что после распада СЭВа в СССР, а потом и в России неожиданно пропали в продаже товары Болгарии, Польши, Венгрии. По сути это применение стратегии усиления конкуренции при тенденции вытеснения. С помощью системы экономических и политических стратегий продукция этих стран за счет специальных международных программ была переориентирована на другие международные рынки. Следует заметить, что эта стратегия позволила Германии “без боя” взять освободившийся рынок России. Объективности ради необходимо констатировать, что от этого не особо пострадал российский покупатель. Германия осуществляя такую стратегию получила несомненный подарок (колоссальный стратегический выигрыш), столь необходимый для успешной санации предприятий восточной Германии. Это позволило резко поднять объем производства, обеспечило экспортный прорыв для Германии. Эту стратегию можно отнести к разряду классических и наиболее значимых в XX веке. Роль контроллинга здесь огромна.

Второй пример. Представим наше типовое российское предприятие. Например, молокозавод. Пусть это будет акционерное общество. Его мощности используются на уровне 25% – 27%. Вопрос первый. Почему объем производства упал почти в 4 раза? Может столь резко упало потребление молока? Статистика говорит о том, что падение составило лишь 2%. Причин очень много, но главное сегодня нет проблем в снабжении молоком. Многие директора говорят, что главная проблема – нехватка оборотных средств. Допустим, что мы получили необходимые средства. Можем ли мы без трудностей довести использование мощности до 100%? Очевидно нет. Необходимы особые стратегии. Прежде всего необходимо найти новые рынки сбыта (сбыт в других регионах России, в других странах). Все эти проблемы и должен решить контроллинг. В 1999 году в безналичных расчетах в странах европейского сообщества официально будет фигурировать евро. В 2000 году евро станет поистине европейской валютой. Что это дает каждой стране? На этот вопрос невозможно получить простой ответ. Ясно, что внедрение евро в систему безналичных расчетов будет сложно воспринято российскими экспортерами и импортерами. Как показала первая конференция по «евро» в России эти проблемы могут быть эффективно решены в рамках служб контроллинга.

В последние годы появились новые тенденции совершенствования рыночных отношений.

Таблица 1.2.2

Новые рыночные тенденции

Возрастание интернациональных факторов развития рынков отдельных стран.

Стратегическим фактором успеха является скорость принятия решений.

Торговля становится все более стратегической.

Приоритетным направлением международного сотрудничества становится обмен ноу–хау.

Факторами успеха стали также

срупнение мощности НИОКР;

технологическое лидерство;

ускорение инновационных темпов развития.

Примеры влияния новых тенденций получили широкое и глобальное развитие. Приведем в качестве примера два факта.

1. Фирма “Kodac” разработала новый стандарт пленки. Это просто технологический прорыв. Уже в 1997 году в Японии этот стандарт получил широкое распространение. Стратегия предполагает резкое увеличение производства пленки по новому стандарту, в последующем полный переход на новую технологию, на которую должны перейти производители фотопленки, фотоаппаратов, проявителей и т. д. То есть это глобальный передел рынка. Это уже ощущается в 1998 году и тенденция эта будет усиливаться.

2. Аналогичную стратегию осуществила при поддержке американского капитала фирма “Toshiba” в области стандарта CD–дисков, тем самым подчинив себе технологии конкурентов. Разработанный и одобренный стандарт привел к глобальному воздействию на основную и смежные отрасли. Результаты этой стратегии уже ощущают и российские покупатели.

Оба этих примера построены на нескольких стратегиях (стратегия интернационализации, глобализации, обострения конкуренции при вытеснении, концентрации научно–технического потенциала и др.

Реализация подобных стратегий требует четкой детализации функций контроллинга. Все это приведет к корректировке концепции контроллинга.



Схема 1.2.1. Концепция контроллинга

В последнее время все чаще высказывается мысль, что **“контроллинг – система управления достижением конечных результатов деятельности предприятия”**.

Контроллинг позволяет установить контроль за достижением как стратегических, так и оперативных (тактических) целей предприятия. На фоне этого и формируются два направления контроллинга

- оперативный контроллинг;
- стратегический контроллинг.

2.2. Стратегический контроллинг

Стратегический контроллинг – важнейшая составляющая контроллинга управляющая внешней средой, стратегическим факторами успеха, альтернативными стратегиями, стратегическими целями. **Стратегический контроллинг направлен на реализацию долгосрочных стратегий и программ.**

Цель стратегического контроллинга – формирование системы управления и планирования, которая позволила бы движению фирмы к намеченной стратегической цели своего развития. Стратегический контроллинг призван обеспечить эффективное существование фирмы на длительную перспективу, формирование и управление потенциалом успеха организации.

Цель контроллинга – своевременное установление причин отклонения в целях внесения поправок в стратегию фирмы до возникновения оперативных недостатков.

В экономической литературе большое внимание уделяется вопросам направленности действия стратегического контроллинга. Так А. Гэльвайтер в своей книге “Стратегическое руководство предприятием” выделяет восемь проблем, которые может решить стратегический контроллинг [34]:

1. Проверка стратегических планов на их полноту и формальную и материальную консистентность.
2. Текущий контроль “критических” внутренних и внешних условий, лежащих в основе стратегических планов.
3. Контроль стратегически важных решений, исходя из аспекта сроков.
4. Контроль важных этапных целей при реализации стратегически важных предпосылок, исходя из аспекта сроков.
5. Текущий контроль оперативных действий в отношении возможных стратегически вредных побочных и результативных действий.
6. Проверка стратегической ситуации предприятия на основе самостоятельных и поступающих анализов, предпринимаемая регулярно или в соответствии индивидуальные установленные промежутки времени.
7. Периодическая проверка разграничения стратегических единиц предприятия, а также соответственно для этого действующих критериев.
8. Периодический контроль определяющих для стратегических решений принципов деятельности предприятия.

Цель стратегического контроллинга по мнению А. Гэльвайтера состоит в своевременном установлении причин отклонения в целях внесения поправок в стратегию предприятия до возникновения “оперативных” проблем.

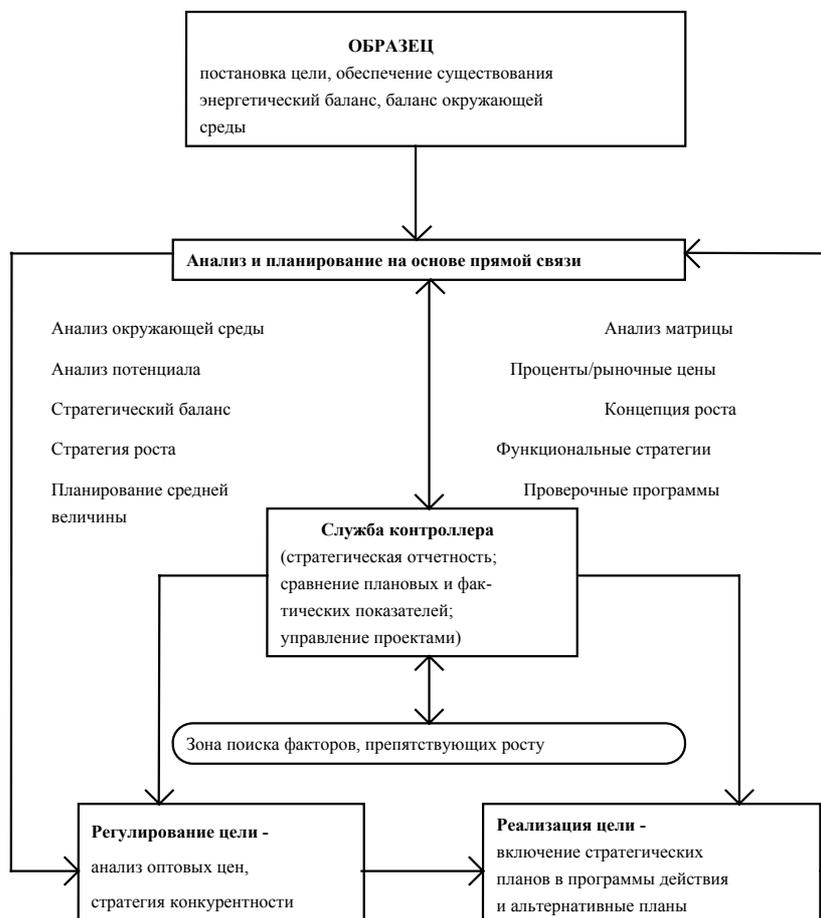


Рис. 1.2.2. Схема регулирования стратегического контроллинга

С учетом современного развития можно выделить следующие задачи стратегического контроллинга:

- установление качественных и количественных целей фирмы;
- ответственность за стратегическое планирование;
- разработка системы альтернативных стратегий;
- определение критических точек во внешней и внутренней среде для системы альтернативных стратегий;
- определение “узких” и поиск “слабых” мест. Управление “узкими” и “слабыми местами”;

- формирование системы показателей для информационной системы контроллинга;
- управление отклонением фактических показателей от плановых (нормативных);
- управление отклонениями;
- управление системой мотивации;
- управление экономическим потенциалом предприятия.

Для реализации целей и задач стратегического контроллинга необходимо владеть методами и инструментами стратегического контроллинга.

К методам и инструментам стратегического контроллинга можно отнести:

- анализ баланса, расчет прибыли и убытков;
- расчет затрат и производительности;
- отчетность;
- система информации, планирования и контроля;
- система показателей;
- краткосрочный и среднесрочный расчет успеха;
- расчет суммы маржи и брейк–эвен–анализ;
- ABC–анализ;
- расчеты рентабельности капиталовложений и экономичности;
- программы снижения затрат и рационализации;
- анализ предприятия;
- планы стратегии, анализы рынка, анализы сильных и слабых сторон;
- портфолио–анализы и эмпирические кривые;
- анализ жизненного цикла продукции;
- анализ стоимости;
- анализы рабочего времени;
- аддитивные модели управления эффективностью производства;
- мультипликативные модели управления эффективностью производства.

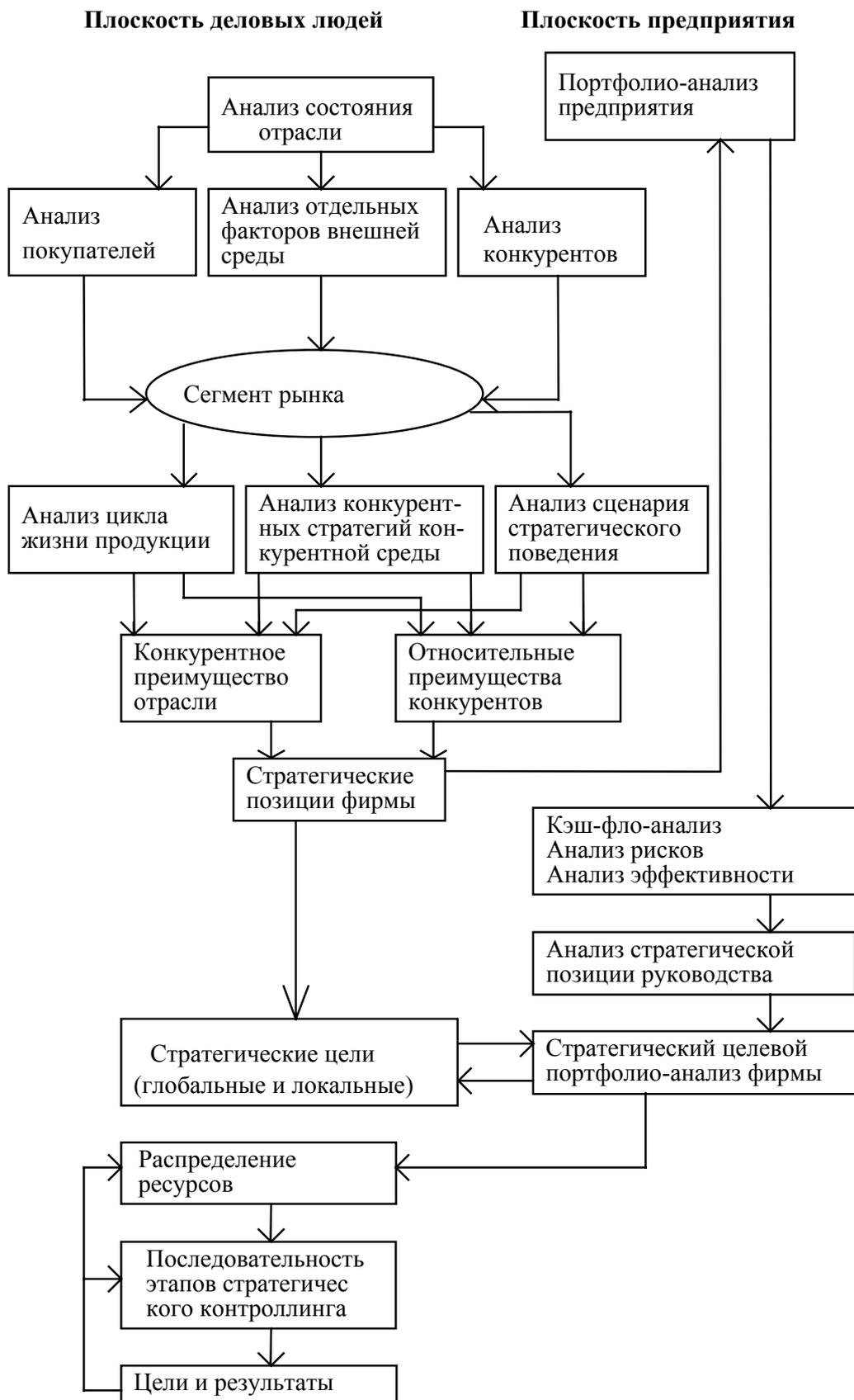


Рис. 1.2.3. Инструменты и взаимосвязи в процессе осуществления стратегического контроллинга

Анализ внутренней и внешней среды

Установление стратегических целей начинается с анализа факторов внешней и внутренней среды.

Следует заметить, что система контроллинга должна формировать систему факторов внешней и внутренней среды. Выбор конкретных факторов – дело сугубо индивидуальное для каждой конкретной фирмы. Процесс выбора зависит от целей, конкретной ситуации, возможностей системы учета и анализа.

Опыт антикризисного управления позволяет нам рекомендовать следующие факторы внешней и внутренней среды. Подробно об этом в курсе стратегического планирования [20].

Анализ факторов внутренней и внешней среды фирмы схематично можно представить в следующем виде:

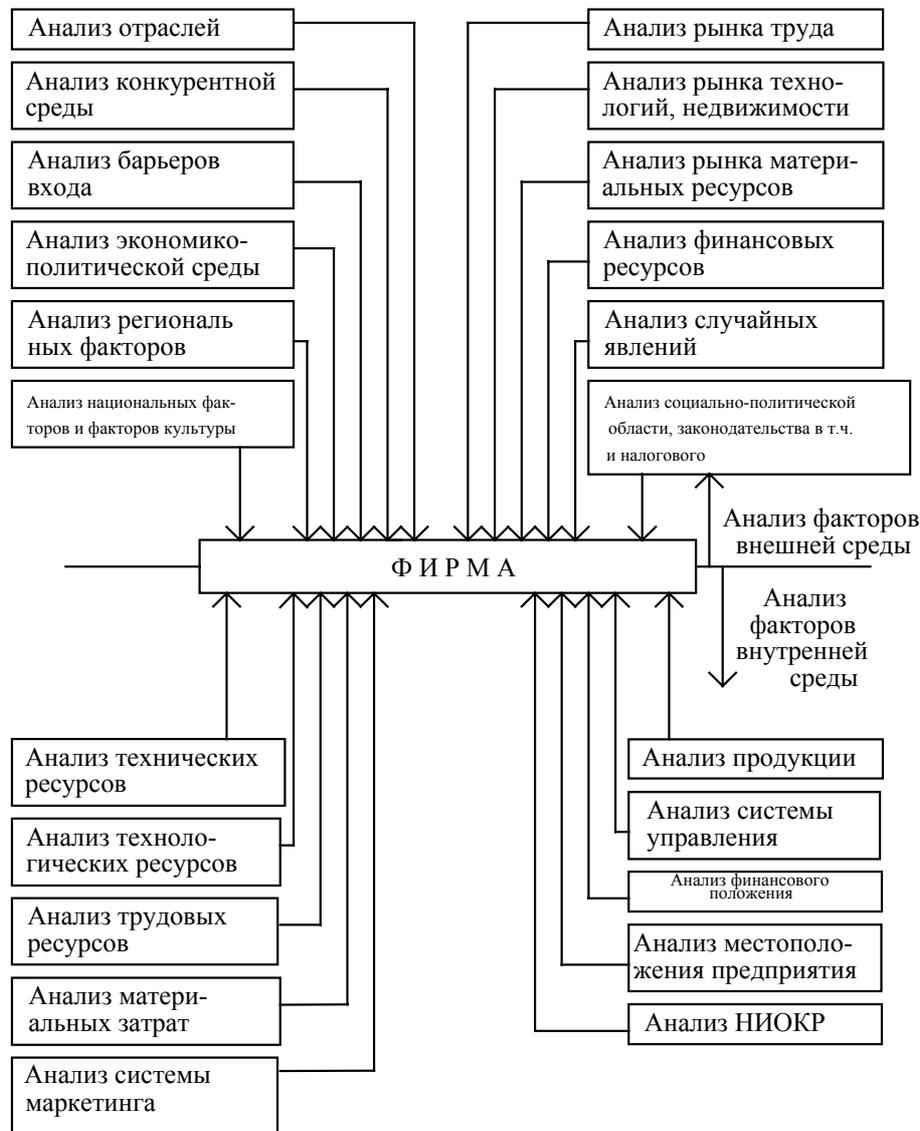


Рис. 1.2.4. Анализ факторов внутренней и внешней среды фирмы

Важнейшим аспектом является процесс формирования количественных целей. В качестве помощи можно рекомендовать использование следующей схемы–таблицы:

Табл. 1.2.3

Примерная схема целевых параметров предприятия

Цели производства	Цели успеха	Финансовые цели
<ul style="list-style-type: none"> • Доля на рынке • Вид и структура программы производства и сбыта • Производственные и складские мощности • Производственный объем и объем сбыта по направлениям, регионам • Место производства и сбыта • Пути и направления сбыта (оптовая торговля, многоуровневый маркетинг, франчайзинг) • Конкурентоспособность товара • Материалоемкость продукции • Затратоемкость производства и сбыта и др. 	<ul style="list-style-type: none"> • Объем выручки, его структура • Создание стоимости фирмы • Структура расходов • Дивиденды • Прибыль/рентабельность и др. • Рост сбыта • Повышение эффективности производства • Снижение себестоимости и материалоемкости продукции • Снижение себестоимости продукции 	<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая структура • Объем и структура инвестиций и финансирования • Ликвидность • Платежеспособность • Объем и структура заемных средств, обеспечивающих функционирование предприятия • Рентабельность • Оценка деловой активности и др. • Сокращение материальных затрат • Повышение рентабельности продукции. Рост реализации.

После формирования целей начинается важнейшая работа по формированию альтернативных стратегий (это одна из важнейших задач стратегического контроллинга). Схематично этот процесс можно представить следующим образом.

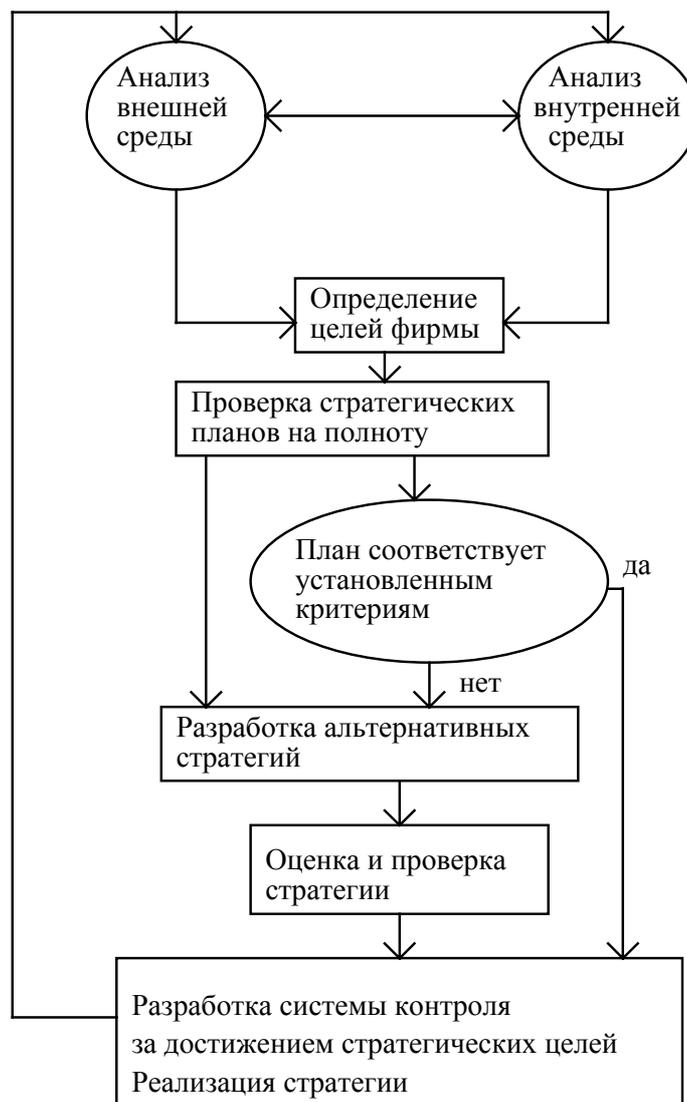


Рис. 1.2.5. Схема разработки альтернативных стратегий

Основой анализа и управления факторами внешней и внутренней среды является выбор самих факторов. Процесс отбора самих факторов – весьма сложное и ответственное дело. При выборе факторов следует помнить следующее:

- Каждый фактор должен быть снабжен информационной цепочкой (по нему должна быть создана система внутренней отчетности и сбора внешней информации).
- Каждый фактор воздействует на цели прямым и косвенным образом.
- По каждому фактору возможно многоальтернативное прогнозирование и планирование.
- Увеличение количества факторов приводит к удорожанию системы планирования и контроллинга, но при этом повышает их эффективность и, наоборот, уменьшение количества факторов снижает затраты, но и может привести к снижению эффективности планирования и контроллинга.

- Следует учитывать взаимное воздействие различных факторов (иногда разнонаправленных) на процесс реализации целей.
- Выбор факторов должен носить сугубо индивидуальный характер для конкретного предприятия.

Следует помнить, что каждый фактор, который мы выделяем имеет ряд особенностей – мы должны уметь эти факторы измерять, оценивать, мы должны научиться ими управлять.

В качестве ориентиров можно предложить системы факторов внутренней и внешней среды, предложенные в пособии “Стратегическое планирование” [20, стр. 35; 39; 46]

Описание факторов подробно приведено в пособии “Стратегическое планирование” [20]. В данном пособии мы подробно остановимся на подробном и информационном обеспечении этих факторов.

Фактор “Персонал”. По этому фактору необходимо собирать информацию по данной системе показателей:

- численность персонала в целом;
- численность рабочих;
- численность управленческих кадров;
- затраты на оплату труда;
- фонд заработной платы всего;
- фонд заработной платы рабочих;
- отчисления во внебюджетные фонды;
- система экономического стимулирования;
- затраты на социальное развитие;
- затраты на охрану труда;
- затраты на переподготовку кадров;
- текучесть кадров;
- статистика приема и увольнения работников;
- производительность труда;
- уровень эффективности использования персонала.

По фактору «персонал» весьма важным является аспект материального стимулирования. За годы советской власти система материального стимулирования перестала быть эффективной. В постсоветский период она полностью прекратила свое существование.

Сегодня требуется восстановить на новых условиях систему экономического стимулирования. Задача службы контроллинга контролировать общие затраты на персонал и на систему стимулирования. В данном случае важнейшим инструментом является оценка эффективности использования персонала и системы стимулирования.

Фактор “Технология”. По этому фактору необходимо так же уметь собрать, своевременно оценить и научиться управлять этим фактором.

В настоящее время на большинстве предприятий простаивают целые цеха. Что делать? Как быть в каждом конкретном случае?

Нет готовых решений. Готовить решение целесообразно после глубокого анализа положения в технологической области. Нас безусловно будет интересовать и уровень технологии (ее соответствие международному уровню), но для решения комплекса проблем необходимо проанализировать систему показателей:

- стоимость основных фондов (балансовая);
- амортизация основных фондов;
- перерабатывающая способность основных фондов;
- фондоемкость и фондоотдача;
- реальная загрузка основных фондов;
- эффективность использования конкретных видов основных фондов и основных фондов в целом;
- фондовооруженность.

На основе глубокого анализа необходимо проанализировать пути повышения отдачи технологического оборудования эффективности производства в целом. В отдельных случаях требуется переоценка основных фондов, которая стала с 1998 года необязательной. Это позволит привести цены на основные фонды в соответствии с современным уровнем цен (понижит или повысит их стоимость). Возможен вариант консервации части оборудования (на основе приказа директора)¹ или полной консервации оборудования². В конкретных случаях принимаются решения о списании, передаче с баланса на баланс оборудования, его модернизации; покупке нового технологического оборудования. Все эти аспекты находятся в поле зрения службы контроллинга.

В настоящее время фактор “технология” стал фактором стратегическим.

Фактор “материальные ресурсы”. Он так же должен характеризоваться системой показателей:

- материальные ресурсы;
- материальные затраты;
- удельный расход;
- материалоемкость продукции;
- энергоемкость продукции;
- топливоемкость продукции;
- отходы производства;
- экологические штрафы;
- экономия материальных ресурсов;
- стимулирование экономии ресурсов.

¹ Это дает возможность не начислять износ, что снизит себестоимость продукции, и, как следствие, повысит конкурентоспособность по цене продукции.

² По соглашению с Госналогслужбой уменьшает налогооблагаемую базу налога на имущество.

Фактор “НИОКР” также должен характеризоваться системой показателей:

- численность подразделения НИОКР;
- затраты на НИОКР;
- эффективность затрат на НИОКР.

Отношение к фактору НИОКР не должно быть однозначным. Данный фактор работает эффективно на предприятиях – лидерах отрасли. Не оправдывает он себя на небольших фирмах – середняках. Даже небольшие фирмы могут эффективно использовать фактор НИОКР в своей деятельности. Практика показывает, что это могут быть внедренческие, научно–производственные фирмы (ТОО “Саша”, “Green mama” и др.).

За рубежом НИОКР обеспечил взлет таких фирм, как Clinic “Lenon” (Израиль), Sanriser (США) и др. Следует заметить такую закономерность. Если фирма небольшая то главная ее задача (если это инновационная фирма) разрабатывать все новую качественную продукцию и размещать ее производство на чужих предприятиях. Это позволяет концентрировать капиталовложения на НИОКР.

В последние десятилетия такие фирмы все активнее используют для сбыта своей продукции систему multi level marketing (MLM) – многоуровневого маркетинга.

Фактор “Месторасположение фирмы” также оценивается на основе группы показателей:

- арендная плата;
- коммунальные и иные платежи;
- затраты “местоположения”;
- объем продаж с конкретной точки продажи (с учетом конкретного месторасположения);
- объем сбыта/месторасположение точки сбыта;
- объем сбыта/совокупные затраты по содержанию точки сбыта;
- индекс цен по отношению к конкретной точке сбыта.

Фактор “Менеджмент”. Бесспорно, что система менеджмента влияет на эффективность производства. Вот эту зависимость необходимо нам и уловить, измерить.

Необходимо фиксировать, какие изменения произошли при изменении системы управления (объем сбыта, выручка, прибыль, снижение материалоемкости и др.). Необходимо фиксировать затраты на изменения системы управления и измерить их эффективность.

Главное, что хотелось бы отметить, что все шесть факторов весьма подвижны (вспомните схему «Особенности экономики 80–90-х гг.»). Действительно, концепции динамизации, глобализации, интернационализации, делают факторы внутренней среды все более подвижными. Следовательно, необходимо более оперативно на них реагировать, на основе использования имитационных моделей пытаться спрогнозировать их поведение и возможное влияние на деятельность фирмы.

Следует отметить, что перечисленные факторы могут оказывать как прямое воздействие на результаты деятельности фирмы, так и косвенное – через другие факторы. Это связано с системой взаимного влияния факторов. Дело в том, что каждый из перечисленных факторов оказывает влияние не только на результаты деятельности фирмы, но и на другие факторы внутренней среды. Например, изменение технологии может привести к необходимости обучения кадров, изменения оплаты труда работников, изменения в структуре используемых материальных ресурсов, в системе менеджмента.

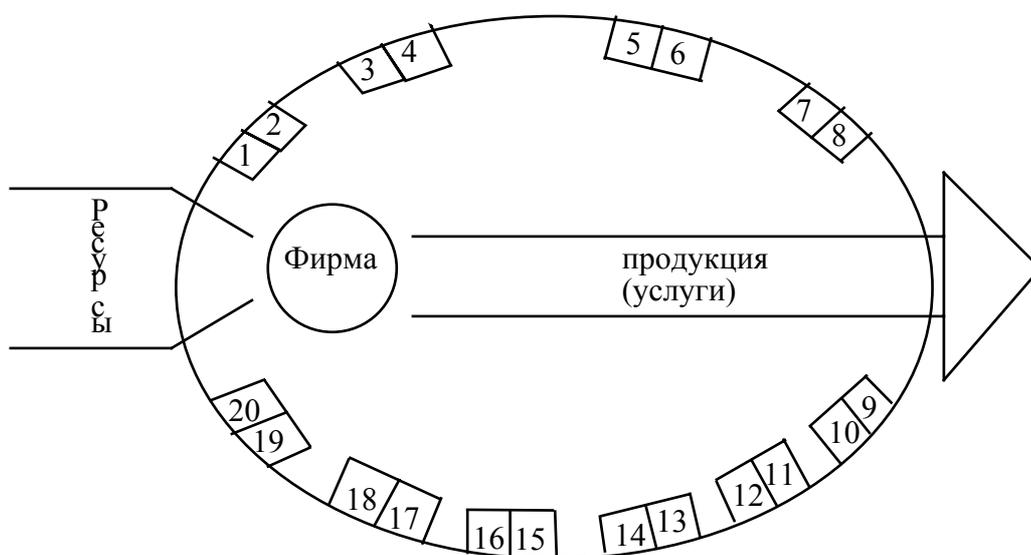
Разрабатывая локальные стратегии следует заметить, что воздействия на определенные факторы, могут не давать изменения результативных показателей фирмы. Например, простое повышение оплаты труда часто не приводит к повышению эффективности труда.

Несколько иначе обстоит дело с анализом факторов внешней среды.

Практически все факторы внешней среды относятся к неконтролируемым со стороны организации и ее служб. Самый хороший план может провалиться из-за негативного воздействия неконтролируемых факторов. Вместе с тем следует отметить, что организации могут не только приспосабливаться к окружающей среде, но и в определенной мере влиять на нее.

На представленном ниже рисунке приводится внешняя среда среднего российского предприятия. Мы используем опыт работы с кризисными предприятиями. Предлагаем использовать 20 факторов.

В экономической литературе в качестве внешней среды приводят обычно от 7 до 12 факторов. На приведенном ниже рис. 1.3.4., отражена 20 факторная модель внешней среды. Все из приведенных в пособии “Стратегическое планирование” [20, с. 38] мы привели факторную модель внешней среды фирмы.



- | | |
|--------------------------------------|---------------------------------|
| 1. Поставщики материальных ресурсов | 11. Социальные факторы |
| 2. Поставщики технологий, техники | 12. Факторы образования |
| 3. Поставщики персонала | 13. Национальные факторы |
| 4. Поставщики финансов | 14. Региональные факторы |
| 5. Профсоюзы | 15. Конкуренты |
| 6. Общеэкономические факторы | 16. Научно-технический прогресс |
| 7. Политические факторы | 17. Культурные факторы |
| 8. Международные факторы | 18. Барьеры входа |
| 9. Государственные органы управления | 19. Покупатель |
| 10. Налоговая система | 20. Конкурентная среда |

Рис. 1.2.7. Факторы внешней среды фирмы

Контроллинг должен исследовать эти стратегические факторы и выработать глобальные и локальные стратегии

Рассмотрим некоторые аспекты этого процесса.

Анализ факторов “Поставщики”

Анализ фактора “Поставщики материальных ресурсов”

Фирма должна вести реестр **“поставщики материальных ресурсов”**. Это не означает, что целесообразно часто менять поставщиков. Но необходимо помнить, что меняется ситуация, положение, стратегии поставщиков. Это целесообразно учитывать в стратегическом планировании. По отношению к поставщикам обычно используются следующие методы анализа

- метод отклонений;
- сравнительный анализ.

На каждого потенциального поставщика целесообразно вести электронную картотеку примерно по следующей форме.

Таблица 1.2.5

Анализ предложений поставщиков материальных ресурсов

Наименование материальных ресурсов	Наименование поставщика	Качество Материальных ресурсов	Стоимость единицы	Условия поставки	Возможный Объем поставки	Мощность фирмы	Финансовое Положение поставщика	Примечания
А. I группе м. р.								
Б. II группе м. р.								
В. III группе м. р.								

Необходимо помнить, что при одной и той же цене могут быть разные условия поставки, что в конечном итоге повлияет на конечную величину затрат. Реальная практика показывает, что иногда импортное сырье дешевле, чем отечественное даже с учетом дальности перевозок, таможенных пошлин и налогов. Такой анализ позволяет оптимизировать эффективность поставки материальных ресурсов (смена поставщика, улучшение процесса переговоров и др.). Информационной основой анализа может служить Интернет, базы данных, информационные издания («Известия-Телемир», Институт экономического развития Всемирного банка и др.).

Анализ фактора “Поставщики технологий и техники”

Анализ данного фактора проводится аналогично предыдущему, однако, здесь есть свои особенности.

Во-первых, при покупке техники, необходимо знать всех производителей и поставщиков аналогичной техники.

Информацию о поставщиках можно получить из различных информационных источников: газеты, специализированные журналы, базы данных, информация консалтинговых и оценочных фирм, интернет, Госкомстат и др.

Получив первичную информацию о возможных поставщиках необходимо по каждому сформировать информационный банк примерно по следующей форме:

Таблица 1.2.6

Поставщик техники (технологий)	
Наименование фирмы поставщика	
Страна	
Юридический адрес	
Рейтинг фирмы	
Объем производства	
Наименование оборудования	
Конкурентное преимущество	
Гарантийные обязательства и условия сервисного обслуживания	
Финансовая характеристика фирмы	
Наличие опыта работы с этой фирмой	
Отзывы о работе с фирмой партнеров	
Отзывы о технике	

Анализ фактора “Поставщики финансов”

Аналогично предыдущим двум подразделам поставщики финансов требуют так же особого подхода.

Допустим нам необходимы деньги на реконструкцию и техническое перевооружение цеха. Какие варианты получения финансов могут быть? Очевидно уже на этом этапе можно их классифицировать:

1. Российские банки и кредитные компании.
2. Инвестиционные компании.
3. Зарубежные банки и инвестиционные компании.
4. Лизинговые компании.
5. Налоговая служба (имеется в виду возможность предоставления налогового кредита).

Если фирма нуждается во внешнем финансировании, то следует серьезно анализировать финансовый рынок. По каждому возможному поставщику финансов целесообразно вести специальную картотеку, которая позволит оперативно выбирать лучшего поставщика.

Можно рекомендовать следующую форму для сбора информации.

Таблица 1.2.7.

Поставщики финансов

Показатель	Значение показателя
1. Наименование поставщика	
2. Законодательные ограничения	
3. Предельный размер инвестиций, кредита, финансового лизинга	
4. Условия	
5. Гарантии возвратности	
6. Условия страховки	
7. Срок кредита	
8. Особые условия	
9. Дополнительная информация	
10.Примечания	

При работе с кредиторами целесообразно использовать методику поиска инвестора. Прежде чем вступить в контакты целесообразно получить полную информацию о поставщике финансов [20]. Информацию о выгодных условиях инвестиционных кредитов можно получить в Федеральном центре реформирования предприятий и организаций.

Оценка факторов “Общэкономические факторы” “Политические факторы” и “Международные факторы”

По этим факторам также целесообразно представить систему показателей, которые могут оказать воздействие на деятельность фирмы.

В 1998 году весь мир охватили последствия азиатского финансового кризиса. Россия в качестве защиты национальной валюты повысила ставку рефинансирования – это в свою очередь повысило ставки по кредитам. Последнее привело к росту инфляции.

Необходимо отслеживать изменения общэкономических индикаторов:

- динамика валового национального дохода;
- индекс инфляции;
- ставка рефинансирования;
- численность безработных;
- средняя заработная плата;
- прожиточный минимум;
- другие факторы.

Существенный влияние на экономику конкретных предприятий оказал августовский экономический и политический кризис. Изменение политической ситуации меняет экономическую ситуацию. В 1999 году в стране начинается новая волна политических потрясений – подготовка к выборам в ДУМУ, президентских выборов. Создание новых партий и движений, реформирование движений в партии (“Яблоко”). Важно анализировать политические и экономические платформы партий и движений, которые могут реально воздействовать на экономическую ситуацию и деятельность конкретной фирмы.

“Международные факторы”. часто позволяют многое приобрести (Югославский кризис для некоторых фирм России), а могут привести и к потерям. Международные факторы очень хорошо использовала Германия при восстановлении экономики восточной ее части.

Важное значение в целом для России, особенно для области нефтедобычи имели успехи России в начале 1998 года в разрешении Иракского кризиса.

В этот период переговоры “Черномырдин – Гор” способствовали укреплению позиций “Лукойл”.

Важное значение для России и мира в целом имеет разрешение кризиса в Югославии в октябре 1998 года.

Анализ факторов “Налоговая система”

В настоящее время обсуждается несколько вариантов налоговых кодексов, каждый из которых приводит не только свой перечень налогов, но и их уровень.

Каждая фирма на основе этой информации должна осознавать, что при определенных позициях по налогам фирма может работать очень эффективно, просто эффективно, вяло развиваться, быть убыточной, стать банкротом.

Исходя из этого, по каждому из налогов необходимо иметь свои допустимые значения, при которых целесообразно применять те или иные стратегии.

Можно исходить и из обратного. Для каждой избранной стратегии возможны определенные параметры по каждому налогу.

Если реальные параметры выходят за норму, то целесообразно менять стратегию.

Особо актуально это при радикальном изменении системы налогообложения, которое планируется на 1999г.

Анализ “региональных факторов”

В важности оценки региональных факторов никто не сомневается. Информацию можно получить из специальных изданий Госкомстата РФ, специализированных журналов, исследовательских центров.

Анализ фактора “Конкуренты”

По каждому конкуренту необходимо вести досье по определенной схеме (конкретная схема должна быть адаптирована к конкретной отрасли). В качестве обобщенной формы можно использовать следующую.

Табл. 1.2.8

№	Объект анализа	Показатели	Конкуренты			
			1	2	...	n
1.	Конкуренты	<ul style="list-style-type: none"> главный (основной поставщик) доля на рынке стратегии 				
2.	Производство	<ul style="list-style-type: none"> объем производства перерабатывающая способность уровень технологии производительность экологичность материалоемкость 				
3.	НИОКР - и развитие	<ul style="list-style-type: none"> затраты на НИОКР потенциал инноваций объем капитальных вложений управление 				
4.	Сбыт	<ul style="list-style-type: none"> группы клиентов ассортиментная политика области сбыта каналы дистрибьюции стратегии сбыта 				
5.	Персонал	<ul style="list-style-type: none"> квалификация работников текучесть заработная плата затраты на оплату труда социальные льготы и гарантии 				
6.	Закупка	<ul style="list-style-type: none"> форма поставки гарантии поставки качество упаковки качество хранения 				
7.	Финансы	<ul style="list-style-type: none"> структура капитала изменение выручки возможность осуществлений капитальных вложений платежеспособность предрасположенность к банкротству наличие дебиторской задолженности наличие кредиторской задолженности 				
8.	Организация	<ul style="list-style-type: none"> правовая форма организационная структура управления 				

Анализ конкурентов по данной схеме позволяет не только анализировать состояние конкурентов, но и осуществлять эффективные стратегии развития фирмы.

Целесообразно выявить ближайших конкурентов. Следует заметить, что фирмы производящие одну и ту же по названию продукцию могут не попасть в одну группу из-за социальной или иной ориентации.

Например, возьмем такую продукцию, как фотоаппараты. Производство таких фотоаппаратов, как “Polaroid”, “Kodac” и **цифровых фотоаппаратов** может находиться в разных сферах конкуренции. Иногда один и тот же товар рассчитывает на разные сегменты рынка.

В каждой отрасли существуют стратегические группы конкурентов. На практике фирмы составляют специальные карты стратегических групп конкурентов. В международной практике сложился следующий порядок построения:

1. Выбирают систему показателей, характеризующих конкурентов. Среди возможных характеристик можно отметить: цену, качество, сервисные услуги, ассортимент, условия продажи и др.
2. Составляется карта конкурентов.
3. Размещение конкурентов на карте.
4. Предприятия, попавшие в одно пространство, объединяются в стратегическую группу.
5. Вокруг каждой стратегической группы рисуется окружность.

Каждая карта строится на основе пары специально выбранных характеристик. Количество карт зависит от количества пар специальных конкурентов.

Наибольшая конкуренция возможна на предприятиях, входящих в одну группу. Эти предприятия являются серьезными соперниками. Чем больше предприятий в группе, тем выше конкуренция.

Увеличение стратегических групп также будет способствовать увеличению конкуренции между ними.

Далеко отстоящие стратегические группы не будут являться явными конкурентами.

При анализе конкурентов можно использовать подход М. Портера, основывающийся на исследовании четырех элементов:

- цели на будущее;
- современные стратегии;
- представление о себе самом и об отрасли;
- сильные и слабые стороны конкурентов.

Ниже приводится схема исследования конкурентов по М. Портеру.



Рис. 1.2.8. Схема исследования конкурентов по М. Портеру

При анализе будущих целей М. Портер предлагает изучить следующие характеристики конкурентов:

- финансовые цели;
- отношение к риску;
- ценности организации;
- системы контроля и стимулирования;
- система менеджмента;
- систему бухгалтерского учета (учета, контроллинга);
- типы высших руководителей (учредители). Состав руководители;
- представления о направлениях развития фирмы;
- законодательные ограничения.

Анализ современных стратегий призван выяснить локальные и глобальные стратегии, методы конкурентной борьбы.

Анализ представлений конкурента о самом себе позволит адекватно оценить возможности и поведения фирмы.

Сильные и слабые стороны позволяют разрабатывать фирме стратегии конкурентной борьбы.

Анализ фактора “Покупатель”

При оценке фактора “покупатель” необходимо осознанно подойти к формированию и оценке групп покупателей. Группы покупателей могут формироваться по следующим критериям:

- по возрасту (возрастные группы зависят от конкретного товара, страны, иногда от стратегии);
- по полу;
- по социальному положению (рабочие, служащие, интеллигенция, студенты, школьники, пенсионеры);
- по семейному положению;
- по национальности;
- по отношению к религии;
- по месту проживания (город, поселок, деревня);
- по финансовому положению.

Каждая из выделенных групп должна быть оптимальным образом описана. Для описания группы необходимо использовать системы показателей, которая безусловно должна оценивать и учитывать особенность товара. В систему показателей можно включить следующие показатели:

- число покупателей группы;
- численность покупателей группы по регионам;
- потребность и общий объем покупок;
- цикличность покупок;
- финансовые возможности;
- отношение к продукту.

Следует помнить, что покупатель и потребитель не всегда синонимы.

В настоящее время целесообразно учитывать современные стратегии по данному фактору. Главной стратегией на сегодня является создание собственного покупателя. **Первый шаг** к осуществлению данной стратегии – установление обратной связи с покупателем. Как это сделать? Это можно сделать во время покупки товара путем специального опросного листка. Опрос должны проводить специально подготовленные сотрудники. В этом случае опросом могут быть охвачены не только реальные, но и потенциальные покупатели. Предлагая им льготы, специальные услуги и другое, Вы можете получить не только ответы на вопросы, но и координаты для связи с ними.

Возможен вариант вложения в упаковку товара обратной карточки. В этом случае нет стопроцентной гарантии получения ответа. Чтобы повысить вероятность ответа необходимо заинтересовать покупателя в необходимости послать обратную карточку. Как это сделать? На практике покупатель может получить в ответ каталог и проспекты, регулярно получать обзоры, проспекты, возможен вариант получения скидки (накопительной скидки), возможность участия в конкурсе, лотерее и т. д.

Зачем необходим фирме этот ответ? Причин этому много:

- это шанс закрепить за фирмой постоянного покупателя;
- это возможность воздействия на потенциального покупателя с целью совершения им покупки;
- это получение статистики для целей анализа и отработки стратегий.

Стратегически важно сформировать и вести базу данных “покупатель”.

В заключении этого раздела необходимо дифференцировать покупателя по целям покупки.

Например, возьмем такой необычный и, в то же время, всеми понятный товар, как игровая приставка “Dendy”. Анализ покупателей позволил выделить следующие группы покупателей:

- дети (с градацией по полу и возрасту);
- родители детей;
- бабушки и дедушки;
- родственники;
- организации, ведущие активную социальную политику.

Следует отметить, что для каждой группы необходимо разрабатывать свои стратегии.

Специалисты–контроллеры должны прекрасно осознавать, что не всегда покупатель является и потребителем продукции.

Анализ социальных, культурных факторов, факторов образования

Все эти факторы требуют особого внимания контролера.

Социальные факторы должны анализироваться по стране в целом, по каждому региону. Главная задача заключается в том, чтобы максимально приблизить каждую социальную группу к товару фирмы; разработать стратегии для каждой социальной группы потенциальных покупателей. Такой комплексный подход в России применяли единицы фирм. Среди них печально знаменитая “МММ”. (Достаточно вспомнить участников “творческих” коллективов рекламных роликов: студенты, рабочий, “халявщик”, пенсионеры).

Сбор информации по “социальному фактору” сегодня не очень обременителен. Социальная статистика доступна через печать, через органы Госкомстата, аналитические центры и другие источники.

Национальные факторы играют особую роль для России. Если во всем мире национальные факторы являются достаточно важными, стратегическими, то в России сложилась особая ситуация. Россия – это многонациональная страна. Многие зарубежные компании сегодня используют национальный фактор в стратегиях продвижения своей продукции в регионы.

Характерно, что американские компании серьезно исследуют национальную культуру, историю народов России. Это дает достаточно хорошие результаты. (Например, в Якутии, Калмыкии и др. регионах).

Национальные факторы сегодня используются и в названиях продукции (легкое масло “Волжские узоры”, колбаса “Докторская”, сметана, сгущенное молоко, конфеты, шоколад с названиями, которое можно отнести к национальным). Российские фирмы к сожалению не учитывают национальные и религиозные факторы в своих стратегиях. Впрочем, один из успехов можно назвать. Криминально известная фирма “Русский дом Селенга” в период кризиса достаточно эффективно использовала стратегии в области рекламы (имеется ввиду “Украинский дом Селенга”, “Киргизский дом Селенга”).

Стратегически важно всегда учитывать национальные и религиозные факторы в работе с регионами, группами покупателями и иностранными компаниями.

К сожалению, в России больше негативных примеров, чем положительных. В 1996 году практически сорвалась крупная сделка по продаже баранины в одну из азиатских стран. Причина проста – незнание и недоучет национальных и религиозных факторов в бизнесе. В 1997 году достаточно существенные ошибки были допущены в экономических отношениях с латиноамериканскими странами, странами Африки, Китаем. Причины те же.

Есть проблемы использования национального фактора на территории России.

Культурные факторы – это очень своеобразные факторы. На покупателя можно воздействовать через культурный фактор. Сегодня, к сожалению, можно констатировать факт серьезной американизации нашей культуры. С помощью засилья американских фильмов, рекламы формируется и новый облик культуры. Происходит проникновение американской массовой культуры в сознание народов России и стран СНГ. Массовая культура формирует новые качества потребителей. Если в 80-е годы мы говорили об этой ситуации в Югославии, предвещая политические и экономические проблемы, то аналогичные события произошли и в Болгарии и в Румынии, а сегодня они есть и у нас в России.

Вторжение через культуру в сознание граждан России широко финансируется серьезными компаниями. Сегодня многие компании обеспокоены проблемами формирования образа жизни, образа поведения, культуры физической, культуры общения, культуры питания и т. д.

Сегодня каждый россиянин четко знает приемы этого подхода. Через призму рекламных кампаний (например, реклама памперсов, гигиенических прокладок), фильмов (способность к высокой самозащите, ведению боевых действий, готовность к встрече с мафией, бандитскими группировками), развлекательные программы (стремление к легкому заработку, получению подарков судьбы, приучению к участию в лотереях, разжигание азарта).

Фактор образования имеет особую роль. Этот фактор используется сегодня многогранно. Можно привести два аспекта. Сегодня в России складывается весьма сложная ситуация в области школьного обра-

зования. Фактор образования способствует проникновению на рынок нового, незнакомого товара. Достаточно вспомнить историю с PG-4000 - программным комплексом фирмы IBM. Первоначально данный комплекс не мог поставляться в Россию. Однако, когда комплекс стал доступен для россиян, обнаружилась одна деталь - потенциальные покупатели не знали об этом товаре. Фирма «IBM Европа-Азия» принимает решение об использовании фактора образования. Программный комплекс бесплатно устанавливается в ряде российских университетов с одной целью - использования его в учебном процессе. В конечном итоге это приводит к росту объема продаж. Наблюдается довольно агрессивная политика фирм, производящих противозачаточные средства. Именно они проникают в сферу образования и пытаются активизировать внедрение специальных курсов (предметов) “сексуальной грамотности” как можно в более раннем возрасте наших детей.

“Культурный фактор” способствует более раннему взрослению наших детей, а **“фактор образования”** помогает обезопасить их от нежелательной беременности, венерических заболеваний, СПИДа. Такое воздействие эффект проникновения отдельных товаров. Приведем несколько примеров такого взаимодействия:

Культурный фактор	⇒ Фактор образования	⇒ Эффект
Боевики, фильмы ужаса	⇒ Образовательные медицинские программы	⇒ Реализация медицинских препаратов и пищевых добавок
Многие фильмы о беззаконии, бандитских группировках, изнасилованиях и убийствах передачи о животных (в целях самозащиты все больше людей приобретают собак)	⇒ Книги, передачи о домашних животных (сбыт кормов и лекарств для собак и кошек)	⇒ Сбыт кормов для животных. Сбыт средств против нападения животных 1998 г.

Исследование факторов внутренней и внешней среды.

В целях обеспечения сравнимости состояния собственного предприятия с конкурентами целесообразно анализ факторов внутренней

среды проводить по тем же критериям, что и для конкурентов, но целесообразно исследовать и дополнительные факторы.

Важно трансформировать и приспособить к этим целям внутреннюю отчетность и систему контроллинга.

Контроллинг внутренней среды должен включать:

- анализ действующих стратегий;
- оценка потенциала фирмы и анализ его использования;
- определение сильных и слабых сторон;
- сравнительный анализ конкурентных преимуществ;
- определение стратегических задач; формирование или корректировка локальных (а в некоторых случаях и глобальных стратегий).

При анализе действующих стратегий необходимо:

1. Рассматривать фирму как открытую систему. С этих позиций целесообразно использовать показатели внутренней и внешней эффективности.
2. Использовать общие и газетные показатели; интегральные показатели и модели (индексные, мультипликативные и аддитивные).
3. Использовать поведенческие показатели.
4. При формировании системы показателей применить ситуационный подход.
5. Все системы показатели должны быть взаимно связанными.

Обычно используют следующие показатели при оценке внутренней среды:

- эффективность (производства, сбыта, работы в ремонте);
- результативность (степень достижения цели);
- прибыльность (прибыль, конкретные издержки);
- продуктивность (может быть выражена через рентабельность);
- изменение доли на рынке;
- экономичность (материалоемкость, ресурсоемкость).

Состав показателей может быть расширен (сужен) в зависимости от цели анализа конкретной стратегии.

В анализе внутренней среды целесообразно особое внимание уделить анализу сильных и слабых сторон фирмы.

Приведем пример такого анализа:

Табл. 1.2.9

Сильные и слабые стороны фирмы

Фактор внутренней среды	Сильные стороны	Слабые стороны
1. Персонал	1.1. Наличие базы подготовки кадров 1.2. Естественные ограничения мобильности населения 1.3. Высокий уровень скрытой безработицы	1.1. система управления персоналом 2.1. Отсутствие гибкой системы стимулирования 3.1. Высокая текучесть кадров. Отток наиболее квалифицированных кадров
2. Технологии	2.1. Высокий уровень качества 2.2. Возможность расширения производства	2.1. Устаревшее оборудование 2.2. Высокая материалоемкость и энергоемкость производства 2.3. Высокий уровень морального износа 2.4. Наличие элементов экологической опасности производства
3. НИОКР	3.1. Наличие хорошей научной базы	3.1. Отсутствие средств на НИОКР 3.2. Невозможность кредитования НИОКР
4. Материальные ресурсы	4.1. Приспособленность к использованию местного сырья	4.1. Высокая материалоемкость и энергоемкость производства 4.2. Отсутствие ресурсосберегающих технологий 4.3. Недостаточность оборотных средств
5. Менеджмент	5.1. Развитая структура управления 5.2. Система делегирования полномочий	5.1. Ориентация на командные методы руководства 5.2. Сложность организационной структуры управления 5.3. Нет целей и стратегии
6. Месторасположение	6.1. Выгодное положение	6.1. Высокая плата коммунальных платежей 6.2. Желание занять это место другими структурами

Анализ факторов внешней среды целесообразно проводить с учетом приведенной выше схемы. Часто анализ проводится не по каждому конкретному фактору, а по группе факторов. При этом можно учитывать следующую схему анализа.

Табл. 1.2.10

Схема анализа факторов внешней среды

Группа факторов	Фактор	Проявление	Возможные ответные меры предприятия
1. Экономические	Угроза высоких темпов инфляции. Эмиссия денежная Рост курса доллара	Обесценивание накоплений завода	Введение финансовых операций, сохраняющих покупательную способность средств
		Трудности с получением долгосрочных кредитов	Сокращение кап. строительства и свертывание НИОКР с отдаленными во времени результатами
	1.2. Дефицит государственного бюджета	Сокращение или прекращение дотаций	Лоббирование в органах государственного управления
		Отсутствие оплаты за продукцию	Улучшение качества технико-экономических обоснований проектов по новейшим методикам
	1.3. Изменение структуры государственных расходов	Отмена гос. заказа на продукцию, задержка оплаты	Снятие с производства продукции, ранее шедшей на гос. заказ
	1.4. Спад производства	Дефицит и удорожание ресурсов	Стимулирование оказания услуг по кооперации и поставок с помощью кредитов поставщикам смежникам, бартер
		Банкротство поставщиков и покупателей	
	1.5. Рост безработицы (в т. ч. из-за конверсии)	Удешевление рабочей силы. Высвобождение работников	Формирование рациональной кадровой структуры
1.6. Изменение системы налогообложения	Отток средств из сферы производства в бюджет Сокращение или рост платежеспособного спроса	Завышение себестоимости продукции. Изыскание путей минимизации налогов. Нарушение налогового законодательства или рост налоговой дисциплины.	
2. Правовые	2.1. Принятие нормативных актов, имеющих обратную силу	Необходимость изыскания финансовых ресурсов для покрытия вновь установленных отчислений	Добиться льгот по исчислению налогооблагаемых сумм и по налоговым ставкам
	2.2. Реестр монополистов	Резкое увеличение отчислений средств заводов-монополистов в бюджет	Лоббирование. Осторожная ассортиментная политика (предпочтение немонапольным товарам)

3. Политические	3.1. Ориентация на рыночное регулирование экономики	Возможность выбора сферы хозяйственной деятельности	Изыскание новых направлений деятельности
		Ослабление дисциплины платежей и поставок	Страхование поставок, стимулирование партнеров
	3.2. Снижение стабильности в обществе	Увеличение вероятности социальных потрясений	Страхование от политических рисков
	3.3. Проявление в органах государственной власти лобби от различных политических групп	Влияние лобби на выработку политического курса и законотворчество	Косвенное стимулирование участия в политике лиц, представляющих интересы предприятия. Активная политическая позиция руководства предприятия
4. Международные	4.1. Либерализация внешнеэкономического сотрудничества	Возможность выхода на внешний рынок	Получение международного сертификата на продукцию
		Приток зарубежных товаров – конкурентов	Использование ценового преимущества, снижение издержек
5. Социальные	5.1. Рост мобильности населения	Отток работников в т. ч. с вредных и тяжелых производств	Совершенствование системы стимулирования. Автоматизация и механизация труда
	Снижение уровня образования	Снижение трудовой дисциплины и возникновение конфликтов. Проблемы освоения новых технологий	Создание службы социально-психологической поддержки. Поддержание уровня вложений на профессиональную подготовку кадров
	5.3. Рост уровня образования	Рост эффективности производства	
6. НТП (научно-технический прогресс)	6.1. НТП в сфере производства	Появление новых материалов, оборудования, технологии	Дополнительные вложения в ноу-хау и обновление мощностей
		Сокращение сроков амортизации	Увеличение объема амортизационных отчислений
	6.2. НТП в социальной сфере	Рост уровня потребностей населения	Маркетинг. Улучшение условий труда и быта работников предприятия

Анализ внешней среды можно проводить на основе предыдущей таблицы, но можно использовать и принципиальную схему, состоящую из четырех этапов:

Табл. 1.2.11

Этапы анализа внешней среды

Этапы анализа	Цель	Возможные методы	Результаты
1. Выбор ассортимента продукции (услуг)	Определение ассортимента. Формирование эффективной ассортиментной политики	1. Управление жизненным циклом продукции. 2. Анализ безубыточности. 3. Метод покрытия издержек. Изучение рынка Изучение эффективности	Определение возможного объема каждого товара и продукции (услуг) в целом Управление ассортиментом продукции
2. Оценка действий конкурентов	Определение потенциала, сильных и слабых сторон конкурентов	1. Анализ конкурентов. 2. Карта конкурентов. 3. Сравнительный анализ.	Определение доминирующего фактора конкуренции
3. Анализ общего окружения	Определить значимость внешних факторов	1. Индексный анализ. 2. Сравнительный анализ. 3. Метод отклонений 4. Эффективность производства	Неопределенность значений факторов стабильность значений факторов темпы изменений факторов
4. Анализ эффективности	Определить оптимальные ресурсы	1. Управление эффективностью. 2. Анализ моделей. 3. Методы оптимизации.	Эффективные модели снабжения, производства и сбыта

На основе проведенного анализа возможно проследить изменение параметров SWOT³-анализа.

	Возможности 1..... 2..... п.....	Угрозы 1..... 2..... п.....
Сильные стороны 1..... 2..... п.....	I Сила и возможности	II Сила и угрозы
Слабые стороны 1..... 2..... п.....	III Слабость и возможности	IV Слабость и угрозы

Рис. 1.2.9. Матрица SWOT

I поле включает стратегии, использующие сильные стороны организации для реализации возможностей, появившихся на рынке.

II поле – стратегии, использующие сильные стороны для устранения угроз.

III поле – стратегии, минимизирующие слабые стороны фирмы.

На основе анализа внешней и внутренней среды позволяет проанализировать угрозы и возможности, сильные и слабые стороны предприятия.

Табл. 1.2.12.

Угрозы и возможности, сильные и слабые стороны предприятия	
Возможности	Сильные стороны
Заинтересованность партнеров в сотрудничестве.	Возможность расширения мощностей.
Возможность выхода на внешний рынок.	Ценовые преимущества.
Технологическая возможность выпуска качественной продукции.	Хорошая база НИОКР.
	Хорошие кадровые возможности.
Угрозы	Слабые стороны
Сложности привлечения кредитных ресурсов.	Нет широких инвестиционных возможностей.
Спад производства.	Высокие материалоемкость и энергоемкость производства.
Неплатежи.	Нехватка оборотных ресурсов.
Высокие налоги.	Высокая себестоимость.
Экономическая нестабильность.	Отсутствие стратегий выхода из кризиса.
Нестабильность политическая.	Текучесть персонала.

³ Аббревиатура SWOT составлена на основе первых букв английских слов: сила, слабость, возможности и угрозы

IV поле – стратегии, минимизирующие слабые стороны организации и угрозы, появившиеся во внешней среде.

Главной целью SWOT–анализа является возможность получения специалистом всей необходимой информации для формирования локальных и глобальных стратегий.

Разработка глобальных и локальных стратегий и проверка их адекватности состоянию факторов внешней и внутренней среды.

Для эффективной деятельности фирмы необходимо определение глобальных и локальных стратегий. У фирмы может быть одна или несколько глобальных стратегий, каждая из которых сопровождается системой взаимосвязанных стратегий.

Каждая из стратегий осуществляется при определенных состояниях факторов внутренней и внешней среды.

Небольшие колебания одного или нескольких факторов могут привести к потере эффективности конкретных стратегий. Это связано с тем, что каждая стратегия осуществима при конкретных условиях (в виде точных или интервальных значений) факторов внутренней и внешней среды.

Служба контроллинга должна постоянно контролировать состояние факторов внутренней и внешней среды, их соответствие набору стратегий.

Процесс выбора стратегий очень сложен и многообразен.

В настоящее время многие фирмы используют специальные программные продукты и базы данных, позволяющих оптимально выбрать глобальные и локальные стратегии. Такой подход позволяет использовать опыт других фирм и проверить возможность его повторения в конкретное время для конкретной фирмы. Он легок, но очень дорог. Из-за высокой цены эти программы и базы данных пока недоступны для большинства предприятий. В современных условиях можно использовать специальную схему анализа факторов внутренней и внешней среды для разработки, проверки и корректировки глобальных и локальных стратегий. Эта схема позволяет объективно исследовать эту проблему и отобрать эффективные стратегии для фирмы.

Анализ глобальной стратегии следует проводить через призму воздействия факторов:

- поставщики;
- экономико–политическая область, законодательство, налоговая система;
- барьеры входа;
- покупатели;
- конкуренты, конкурентная среда.

Анализ локальных стратегий включает в себя анализ факторов внутренней и внешней среды:

- анализ рынка поставщиков;
- анализ рынка сбыта;
- анализ рынка финансовых ресурсов;
- анализ рынка труда;
- анализ покупательной способности рынка;
- анализ технологической области;
- анализ социально–политической области;
- анализ национальной культурной области;
- анализ производственного персонала;
- анализ производственного потенциала;
- анализ запасов;
- анализ производства и реализации продукции;
- анализ менеджмента;
- анализ маркетинга, системы дистрибьюции;
- анализ финансовых ресурсов;
- анализ НИОКР;
- анализ местоположения.

Описанная выше схема может быть приведена в следующем виде:



1. Анализ рынка поставщиков;
2. Анализ рынка сбыта;
3. Анализ рынка финансовых ресурсов;
4. Анализ рынка труда;
5. Анализ покупательной способности рынка;
6. Анализ технологической области;
7. Анализ социально–политической области;

8. Анализ национальной культурной области;
9. Анализ производственного персонала;
10. Анализ производственного потенциала;
11. Анализ запасов;
12. Анализ производства и реализации продукции;
13. Анализ менеджмента;
14. Анализ маркетинга, системы дистрибьюции;
15. Анализ финансовых ресурсов;
16. Анализ НИОКР;
17. Анализ местоположения;
18. Поставщики;
19. Экономико-политическая область. Законодательство. Налоговая система;
20. Барьеры входа;
21. Покупатели;
22. Конкуренты;
23. Конкурентная среда.

Рис. 1.2.10. Использование факторов внутренней и внешней среды при разработке глобальной и локальной стратегии

2.3. Оперативный контроллинг

Оперативный контроллинг предполагает создание и поддержание уровня эффективности системой достижения текущих локальных целей фирмы, управления эффективностью предприятия.

Оперативный контроллинг имеет свои особенности в системе контроллинга. Во-первых, он ориентирован на оперативное (текущее) планирование. Во-вторых, оперативный контроллинг является основой успеха стратегического контроллинга и стратегического планирования.

Общее представление об оперативном контроллинге можно представить на основе специальной схемы регулирования оперативного контроллинга.



Рис. 1.2.11. Схема регулирования оперативного контроллинга

Оперативный контроллинг решает более локальные задачи, поэтому достаточно шире здесь, чем в стратегическом контроллинге.

В контроллинге стратегически важно оценивать эффективность управления фирмой. Обычно здесь используются методы сравнительного анализа, отклонений, индексный анализ, аддитивные модели.

С этой целью можно использовать следующую систему показателей.

Система опорных показателей оперативного контроллинга

№	Показатель	Алгоритм расчета
1.	Экономическая эффективность (\mathcal{E}_n)	Соотношение результата и затрат: $\frac{B}{c/c}$ или $\frac{c/c}{B}$; $\frac{B}{\text{П И}}$ или $\frac{\text{П И}}{B}$, где В – выручка; с/с - себестоимость; ПИ - полные издержки.
2.	Рентабельность капитала R_k	$R_k = \frac{\text{П}}{K}$ где П - прибыль, К - капитал
3.	Производительность Р	$P = \frac{v}{c \ c}$; $P = \frac{v}{t_0}$ где v - объем произведенной продукции; сс - среднестатистическая численность рабочих (работников); t_0 - отработанные человеко-часы
4.	РОИ (см. рис. 1.2.)	$\frac{\text{Прибыль}}{\text{Оборот}} \times \frac{\text{Оборот}}{\text{Капитал}} \times 100$
5.	Рентабельность от собственного капитала (РОЕ)	$\text{РОЕ} = \frac{\text{Прибыль(П)}}{\text{Собственный капитал(Кс)}} \times 100$
6.	Рентабельность совокупного капитала	$= \frac{\text{П} + \text{проценты за заемный капитал}}{\text{собственный и заемный капитал}} \times 100$
7.	Кэш-флоу. показывает сумму, которой располагает предприятие для финансирования инвестиций, погашения заемного капитала и распределения прибыли	Балансовая прибыль + износ + проценты по собственному капиталу + прочие списания
8.	Квота кэш-флоу	$\frac{\text{Кэш-флоу}}{\text{оборот}} \times 100$
9.	Рентабельность продукции	$= \frac{\text{П}}{B} \times 100$
10.	Материалоемкость продукции (M_n)	$M_n = \frac{MЗ}{B} \times 100$ где МЗ - материальные затраты
11.	Эффективность использования персонала	$= \frac{\text{затраты на персонал}}{B}$ В затраты могут быть включены основная и дополнительная заработная плата, премии, отчисления во внебюджетные фонды, социальные выплаты, дополнительные страховки
12.	Цель платежа	$\frac{\text{товарные обязательства}}{\text{выручка}} \times 100$

13.	Оборачиваемость складских запасов	$\frac{\text{Использование товара в единицу времени}}{\text{Складской запас в единицу времени}}$ Показывает как часто оборачивается запас склада в единицу времени
14.	Эффективность деятельности представительства (дистрибьютора)	$\frac{\text{Выручка представительства}}{\text{Издержки представительства}} \times 100$
15.	Норма отходов	$\frac{\text{Количество отходов}}{\text{объем продукции}}$
16.	Рентабельность закупок	$\frac{\text{Объем закупок}}{\text{Издержки по закупкам}}$
17.	Рентабельность активов	$\frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Средняя сумма активов за период}}$
18.	Показатель заказов и оборота	$\frac{\text{Среднемесячная выручка}}{\text{Стоимость портфеля заказов}}$
19.	Покрытие издержек	$\frac{\text{Выручка} - \text{переменные издержки}}{\text{Заемный капитал}} \times 100$
20.	Степень задолженности	$\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Оборотный капитал}} \times 100$
21.	Степень ликвидности	$\frac{\text{Краткосрочные обязательства}}{\text{Оборотный капитал}} \times 100$

Регулирование деятельности контроллинга осуществляется по форме:

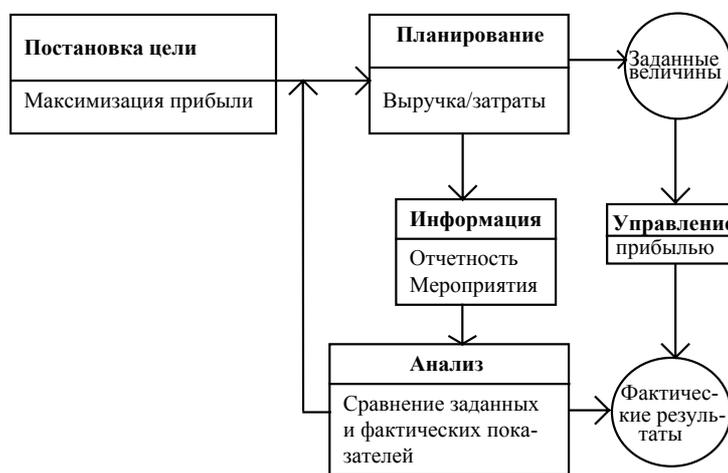


Рис. 1.2.12. Регулирование оперативного контроллинга

Еще одной особенностью оперативного контроллинга является еще принципиальный подход к разложению отдельных показателей на составляющие. Ниже приведен пример разложения показателя ROI. Такой подход позволяет детально изучить не только уровень и динамику показателя, но и определить влияние факторов на него. Из схемы мы

выведем, что это позволяет не только анализировать, но и управлять зонами оптимизации издержек, зонами оптимизации структуры капитала и зонами оптимизации оборота и цели. Таким образом, мы можем констатировать о возможности в контроллинге управления показателями и целыми процессами.

Аналогично мы можем разложить показатель эффективности производства (см. раздел 4.).

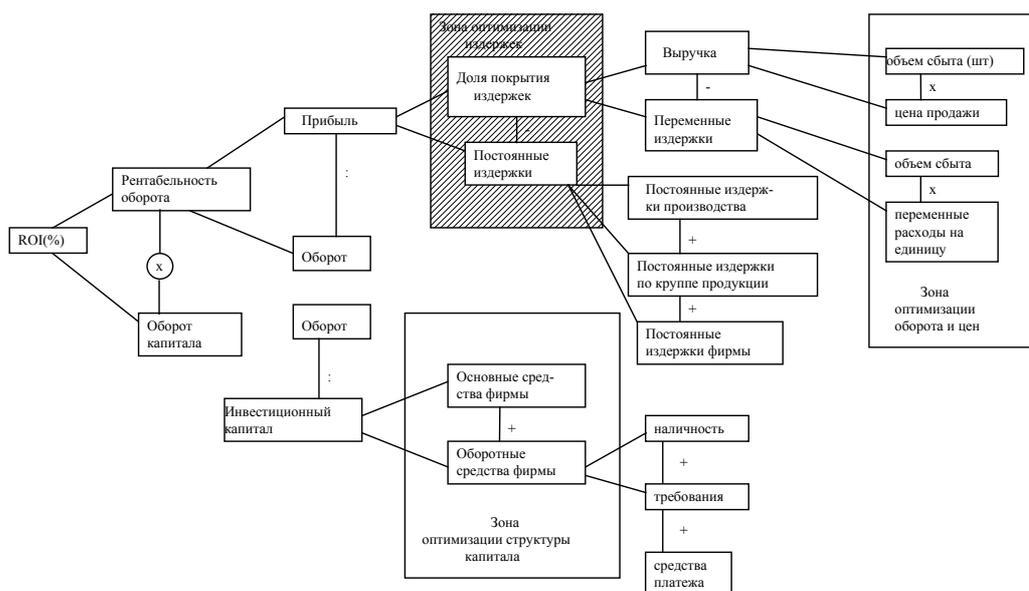


Рис. 1.2.13. Структура показателя ROI

2.4. Взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга

На практике существует тесная взаимосвязь оперативного и стратегического контроллинга. Об этом в Европе написано немало статей. Наиболее четко представить взаимосвязь и различие оперативного и стратегического контроллинга можно представить на основе следующей таблицы.

Взаимосвязь стратегического и оперативного контроллинга

Признаки	Уровни	
	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг
Ориентация бизнеса	Окружающая среда и предприятие: адаптация	Предприятие: экономичность производственных процессов; экономическая эффективность
Этапы планирования	Стратегическое планирование. Сильные/слабые стороны	Оперативное планирование, составление сметы и бюджета, управление показателями
Размерность	Сильные/слабые стороны; шансы, риск	Выручка/расходы. Выработка/издержки
Масштабы цели	Обеспечение существования, потенциал успеха	Ликвидность Экономичность Кэш-фло Прибыль Рентабельность Экономическая эффективность

Оперативный анализ ориентирован на прошлое и осуществляется благодаря сравнению основных заданных и фактических контрольных показателей (оборот, затраты, потребность в персонале).

Различия между оперативным и стратегическим контроллингом по времени достаточно хорошо показано Э. Герингом и Г. Цейнером.

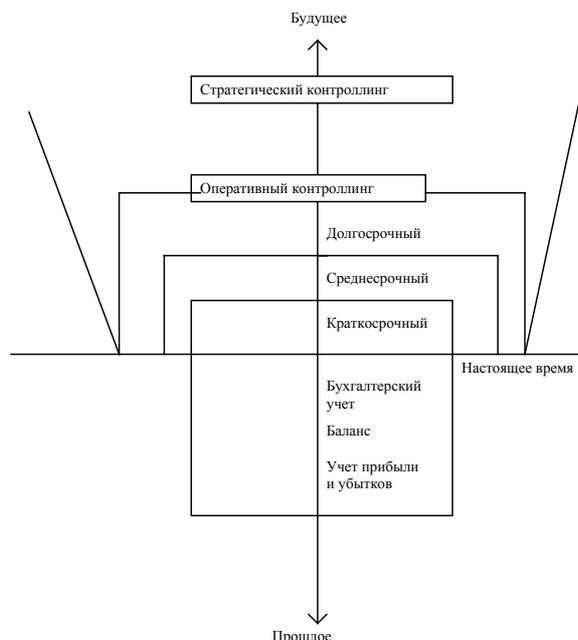


Рис. 1.2.14. Различия между оперативным и стратегическим контроллингом по времени⁴

⁴ Э. Геринг, Г. Цейнер. Контроллинг для всех участков предприятия. Штутгарт: "Тейлорикс", 1994 г.

Важнейшей задачей оперативного контроллинга является обеспечение существования предприятия. Оперативный контроллинг охватывает задачи планирования, анализа и управления в зависимости от поставленной цели.

Оперативный контроллинг предпринимает попытки при помощи оперативного планирования реализовать общее планирование фирмы. В отличие от традиционной отчетности, с ее ориентацией на прошлое, оперативный контроллинг ориентирован на будущее.

Очень хорошо показана взаимосвязь оперативного и стратегического контроллинга в книге Р.Манна и Э.Майера.

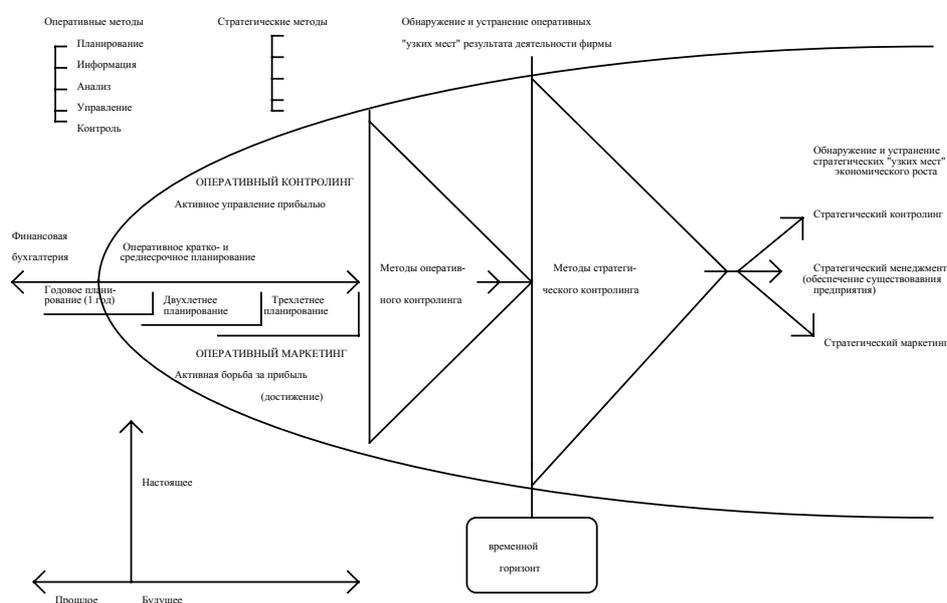


Рис. 1.2.15. Взаимосвязь оперативного и стратегического контроллинга по Р. Манну и Э. Майеру

Стратегический контроллинг отличается от оперативного по следующим позициям:

- временный промежуток планирования не имеет ограничений;
- стратегический контроллинг работает с ориентировочными величинами;
- стратегический контроллинг усилен во внешнем направлении и принимает во внимание окружающие изменения различного характера (например, изменение поведения климата, политические и экономические изменения);

- в противоположность преимущественно ретроспективным подходам оперативного контроллинга, здесь исследуются возможные влияния стратегий на деятельность предприятия в перспективе. Направленные на будущее подходы стратегического контроллинга позволяют своевременно распознавать шансы и избежать рисков;
- учет и систематизация влияния всех внешних факторов, имеющих значение для предприятия, его слабых и сильных мест и систематическое наблюдение за их развитием;
- оценка вытекающих из этого шансов и рисков с учетом имеющихся ресурсов (капитал, сотрудники, машинный парк);
- осуществление запланированных стратегий и объединение планов в оперативный контроль.

Дополнительно различия оперативного и стратегического контроллинга можно увидеть в соответствующих разделах данной главы.

3. Издержки производства и реализации продукции (услуг)

Любой процесс производства и реализации продукт предполагает наличие издержек и получение прибыли.

Рыночная экономика предполагает, что цена продукции регулируется множеством рыночных факторов и не может быть выше или ниже по желанию конкретного покупателя или производителя.

В то же время несколько по другим законам развивается динамика затрат на производство и реализацию продукции. Затраты на производство и реализацию продукции - издержки производства и процесса реализации, которые могут меняться под воздействием факторов: объема производства, качества и цены потребляемых материальных ресурсов, качества работы, оплата труда, уровня техники, организации производства, менеджмента, маркетинга, стратегии производства и других факторов.

Издержки производства можно рассматривать с различных позиций (например - государственного регулирования, налогообложения, производства, инвестиций и т.д.).

В российской экономической литературе издержки производства чаще всего отождествляют с понятием себестоимость.

Термин “издержки” получил широкое распространение в России совсем недавно. Длительный период времени в нашей стране был распространен один единственный термин - себестоимость продукции. С переводом экономики на рыночные рельсы в экономической лексике широкое распространение получил термин “издержки”. Оценивая значимость данного термина, следует отметить, что это не просто механическое внедрение западного показателя в российскую практику, но и реальная необходимость его использования в условиях рыночной экономики.

3.1. Понятие издержек и их классификация

Начиная любое дело, необходимо помнить “золотое правило” экономики: доходы должны превысить все совокупные издержки. Совокупные издержки могут изменяться из-за объектов производства, временного периода, стратегии бизнеса.

Издержки - денежное выражение затрат, необходимых для осуществления предприятием своей производственной и реализационной деятельности.

В современной экономической литературе издержки подразделяются на постоянные и переменные.

В России, на практике, издержки подразделяются на **издержки производства** (издержки всех производственных форм) и **издержки обращения** (издержки сбытовых, торгово-посреднических фирм). Однако, если фирма занимается производством продукции и ее реализацией че-

рез дистрибьюторскую систему, то правильнее было бы учитывать отдельно **издержки производства и издержки по сбыту продукции.**

Практически по всех странах законодательством регулируются затраты относимые на издержки. Это связано с особенностями налоговой системы и необходимостью различать затраты фирмы по источникам их возмещения.

В России таким регулятором выступает Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в их стоимость.

Общая величина затрат, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), называется себестоимостью.

Себестоимость продукции является одним из важнейших обобщающих показателей деятельности фирмы, отражающих эффективность производства.

Себестоимость продукции нормируется по ряду включаемых в ее состав элементов. Так, до 1995 г. нормировалась выплата за счет себестоимости заработной платы. Сегодня нормируются издержки на рекламу, на командировочные расходы, представительские расходы. **Себестоимость продукции является нормируемой и регулируемой государством величиной.**

Таким образом, себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других элементов затрат на ее производство и реализацию.

В экономической практике планирования и управления применяется следующая классификация затрат:

- **по виду производства:** основные и вспомогательные;
- **по виду продукции:** отдельные изделия; группа однородных изделий; заказ; работы; передел; услуги; область;
- **по месту возникновения расходов:** рабочее место; участок, цех, производство; хозрасчетная бригада;
- **по виду расходов:** статьи калькуляции; элементы затрат.

Особое значение имеет последняя классификация затрат с учетом вида расходов - по статьям калькуляции и элементам затрат.

В прошлом и настоящее время содержание элементов этой классификации регулировалось на основе отраслевых методических рекомендаций. Следует заметить, что такое положение создает прецедент наличия дополнительных льгот в отдельных отраслях.

Для сравнения приведем действующие классификации затрат, включаемых в себестоимость.

В последние годы большинство малых и средних предприятий используют не полную (как показано выше), а сокращенную номенклатуру статей себестоимости:

- материальные затраты;
 - затраты на оплату труда;
- эти элементы являются прямыми затратами.
- прочие прямые затраты;
 - затраты по управлению и обслуживанию производства (косвенные затраты);
 - затраты, связанные с реализацией продукции (косвенные затраты).

Все чаще в анализе используется метод сравнений, который позволяет проводить анализ отклонений от норм, от предыдущего уровня, от предельных затрат, от среднего уровня затрат по отрасли, региону, городу.

Особое место в классификации издержек занимает группировка затрат по экономическому содержанию, которая может быть представлена в следующем виде:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Себестоимость продукции выполняет важную учетную функцию, регулируя систему налогообложения в РФ.

В последние годы синонимом себестоимости продукции стали бухгалтерские издержки.

В экономической литературе выделяют следующие виды издержек:

- **бухгалтерские издержки** (себестоимость продукции);
- **технологические издержки** (реальные производственные издержки);
- **полные издержки** (полные затраты, включая себестоимость продукции налоговые и другие отчисления).

Развернувшаяся в литературе дискуссия предполагает наличие диаметрально противоположных точек зрения. Ряд экономистов считают, что имеют право на жизнь только бухгалтерские издержки (себестоимость). Другие являются приверженцами технологических издержек; третьи - отстаивают необходимость использования полных издержек.

Бухгалтерские издержки - себестоимость реализованной продукции. Они используются для ведения бухгалтерского учета, составления внешней отчетности, осуществления налогового учета и планирования.

Технологические издержки - реальные производственные издержки. Чаще эти издержки используют для ведения учета (бухгалтерского и налогового) на предприятиях с длительным циклом производства.

Полные издержки - издержки, полностью отражающие затраты производства и реализации продукции. Они включают в себя себестоимость продукции, налоги и другие отчисления. Иными словами полные издержки - издержки реально отражающие процесс производства и реализации продукции.

Невозможно отрицать значение бухгалтерских издержек, как учетной функции. Поэтому вести учет себестоимости необходимо для систем бухгалтерского учета и налогообложения. Однако, можно ли планировать, прогнозировать экономическое положение фирмы на основе себестоимости? Можно, но более точные результаты мы получим в результате использования полных издержек. Исходя из этого целесообразно параллельное применение бухгалтерских издержек и полных издержек.

При подсчете издержек предприятия возможна определенная степень неточности (ошибок). Нивелировать эти ошибки возможно за счет оптимизации выбора метода расчета.

Все издержки фирмы подразделяются на прямые и косвенные. Под **прямыми издержками** понимают издержки, связанные непосредственно с производством продукции (материальные затраты, заработная плата, расходы по содержанию и эксплуатации оборудования и др.). Эти затраты могут быть отнесены на конкретный вид изделия.

Под **косвенными издержками** понимают издержки, которые не могут быть распределены по объектам издержек (административные и управленческие расходы, освещение и др.). На практике такие издержки называют общехозяйственными.

Общая сумма издержек, связанных с производством продукции называется **полной производственной себестоимостью**.

Издержки, которые непосредственно связаны с производством продукции (реклама, научные исследования, выплата процентов по кредиту и др.), называют **непроизводственными издержками или расходами**.

Полная себестоимость продукции включает в себя полную производственную себестоимость и непроизводственные издержки.

В сфере "обращения" в общей величине издержек выделяют:

- **дополнительные издержки** (затраты, связанные с продолжением процесса производства - хранение, транспортировка, обработка, расфасовка);
- **чистые издержки** (реклама, уплата процентов по кредиту и др.).

Все издержки производственной фирмы группируются по определенным экономически обоснованным признакам: экономическая однородность издержек; общность их производственного назначения, роль в процессе производства и реализации продукции; место возникновения издержек (центры ответственности); объем производства и др.

Под издержками утраченных возможностей понимают издержки и потери дохода, которые возникают за счет отдачи предпочтения неоптимальному из альтернативных способов осуществления технологий производства и реализации продукции.

Определить размер альтернативных издержек можно на основе сравнительного анализа. В качестве примера рассмотрим торговое предприятие, которое специализируется на продаже бакалейных товаров. **Собственный капитал этого предприятия оценивается** в размере 100 млн. рублей. В качестве альтернативных направлений рассмотрим:

- продажу бакалейных и молочных товаров (Б);
- продажу молочных, мясных и бакалейных товаров (В);
- продажу бакалейных товаров (А).

Таблица 1.3.1.

	А	Б	В
		в млн. руб.	
Валовая выручка	680,0	935,0	1235,0
Издержки всего	595,5	834,0	1071,0
Прибыль валовая	84,5	101,0	164,0

Из таблицы мы видим в вариантах “Б” и “В” утраченные нами возможности. Так в варианте “В” наша прибыль могла бы быть почти в два раза выше, чем сегодня.

3.2. Постоянные и переменные издержки

При составлении сметы затрат на производство важное значение имеет связь затрат с объемом производства. По этому признаку выделяют **переменные** и **постоянные** издержки.

Под **постоянными издержками** (Пост. и.) понимают такие издержки, абсолютная сумма которых в данный период времени не зависит непосредственно от объемов и структуры производства, а также реализации продукции.

В общих случаях постоянные издержки не зависят от объема реализации продукции. Однако, сам факт их постоянства свидетельствует о том, что удельные расходы постоянных издержек, либо средний размер постоянных издержек на изделие имеет четкую тенденцию к снижению.

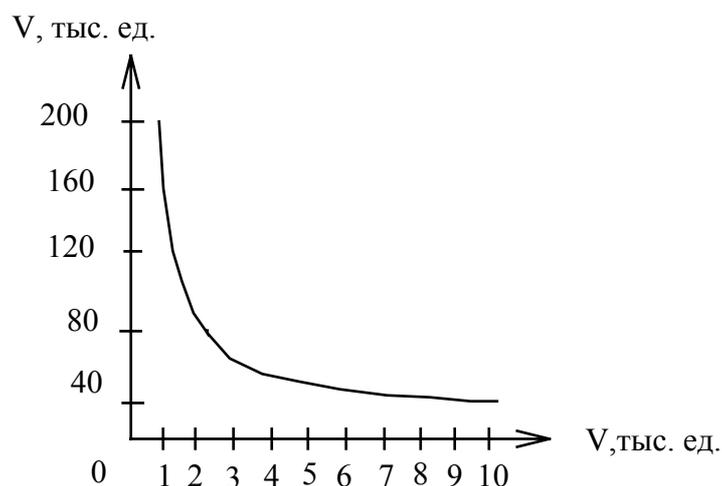


Рис 1.3.1. Динамика средних постоянных издержек на 1 изделие.

Аналогичную тенденцию имеют и постоянные издержки в расчете на единицу стоимости продукции. При росте объемов производства доля постоянных издержек в стоимости продукции имеет тенденцию к снижению.

Следует особо заметить, что существуют национальные различия в стандартах формирования постоянных издержек. Так, в России основная и дополнительная заработная плата работников за счет развития социалистического соревнования и постоянного пересмотра норм выработки представляли собой постоянные издержки. Расходы на рекламу, командировочные расходы, представительские расходы и другие, если они бюджетированы.

Постоянные издержки подразделяют на **остаточные** и **стартовые**.

Остаточные издержки (О.п.и.) - это та часть постоянных издержек, которые продолжает нести предприятие, несмотря на то что, наблюдается резкое снижение объемов производства и реализации продукции, либо их временная полная остановка.

Стартовые издержки (С.п.и.) - это та часть постоянных издержек, которые возникают при возобновлении производства.

Таким образом, постоянные издержки можно представить в виде формулы:

$$П_{ос.и.} = О.п.и. + С.п.и.$$

Граница между остаточными и стартовыми постоянными издержками весьма условна. Однако учет и управление этими издержками дает значительный эффект особенно в кризисных ситуациях. Так, в период остановки производства следует оперативно оценить необходимость издержек, как “имидж-реклама”; “договоре о подборе кадров”, “договоре об аренде помещений”.

На конкретное отнесение издержек к стартовым и остаточным влияет срок, на который приостановлены производство и реализация продукции. Чем длиннее срок остановки производства, тем меньше величина остаточных издержек (можно сократить их за счет расторжения договоров об аренде, о найме работников и др.)

Переменные или прямые издержки (Directs Costs) причисляются к носителю издержек (продукту). К прямым издержкам относятся те издержки, которые прямо пропорционально связаны с количеством произведенной продукции (сырье, материалы, топливо, энергия и др.).

Переменные расходы по предварительной оценке фирмы “Роланд Бергер и партнер”:
<ul style="list-style-type: none"> • основной материал, краски, химикаты; • расходы на заработную плату, включая отчисления на социальное страхование (оценочно 60%); • энергия, тепло, газ, горючее, вода; • топливные и смазочные материалы; • упаковочные материалы; • материалы для ремонта; • вспомогательные материалы; • затраты на иностранных рабочих.

Валовые издержки представляют собой сумму постоянных и переменных издержек.

Предельные издержки - средняя величина издержек прироста или издержек сокращения на единицу продукции, возникших вследствие изменения объемов производства и реализации продукции.

Группировки затрат по экономическим элементам и по статьям затрат за рубежом похожи на отечественные.

Достаточно часто проводят сравнительных анализ издержек предприятий. Как правило, при проведении сравнительного анализа сравнивают процентное соотношение постоянных и переменных затрат. В качестве примера рассмотрим таблицу 1.3.2.

Таблица 1.3.2.
Сравнительный анализ структуры предприятий

Издержки	Предприятия	
	1	2
Переменные издержки	70	38
Постоянные издержки	30	62
Валовые издержки	100	100

Более существенные результаты можно получить при сравнении издержек по элементам с уровнем издержек у конкурентов. Данный метод основан на использовании анализа отклонений. Ознакомиться с применением данного метода можно, основываясь на таблице 1.3.3.

Таблица 1.3.3.

Издержки	Удельный вес в стоимости продукта	Отклонения по Конкурентам		
		1	2	3
Материалы	22	-0,5	+1,0	0
Заработная плата	8	-0,5	-0,5	+0,5
Социальные издержки	8	-0,5	-0,4	-0,3
Издержки распределения	12	-0,5	-0,6	-0,3
Оборудование (амортизация)	4	-0,3	0	-0,3
Прочие издержки	42	-7,1	-3,1	+1,8
Итого общие издержки	96	-0,4	-3,6	+1,4

По итогам анализа табл. 1.3.2. можно сделать вывод о том, сто предприятие-конкурент №1 имеет общую долю издержек на 9,4% меньшую, чем на нашем предприятии, на предприятии №2 издержки на 3,6% ниже, а вот на предприятии №3 на 1,4% выше, чем на нашем предприятии.

Преимущество данного метода в том, что мы можем точно узнать причины снижения нашей конкурентоспособности. Однако, следует заметить, что для проведения столь важного анализа мы должны располагать серьезной информационной базой. К сожалению, большинство показателей отсутствует во внешней отчетности.

Общие постоянные издержки (Expenses) причисляются не к конкретному продукту, а учитываются по месту возникновения. Эти издержки обычно не связаны с объемом производства продукции.

Постоянные издержки подразделяются на:

- операционные (Operating Expenses);
- торгово-административные (Trading and Administrative Expenses)

К операционным издержкам относят общие издержки, связанные непосредственно с процессом производства (стоимость обслуживания оборудования). К торгово- административным издержкам относятся затраты по содержанию офиса, дилерной системы и другие издержки.

В европейских странах существует специальная классификация издержек по видам воздействующих производственных факторов:

- материальные издержки;
- издержки на персонал;
- калькуляционные издержки;
- издержки на оплату услуг сторонним организациям.

Материальные издержки подразделяются на следующую совокупность элементов:

Таблица 1.3.4.

Материальные издержки

Вид материалов	Использование	Примеры
Основные материалы	Материалы, входящие в готовый продукт как основная его часть	Молоко (молочная продукция); мука (хлеб); ткань (одежда)
Вспомогательные материалы	Материалы, входящие в готовый продукт как вспомогательные части	Лак, шурупы, гвозди, клей, олифа.
Производственные ⁵ (технологические) материалы	Материалы, непосредственно не входящие в тот или иной продукт, но необходимые для его производства	Энергоносители, газ, смазочные материалы, вода, электроэнергия, сжатый воздух и т. п.
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия ⁶	Закупленные на стороне готовые части, которые входят в состав конечного продукта без какой-либо серьезной обработки	Мотор, карбюратор, панель управления, сигнализация, стеклоподъемники.
Прочие материалы		

Издержки на персонал подразделяются на основные, дополнительные и прочие.

⁵ В российской практике в производственных материалах выделяются: топливо и энергия как самостоятельные элементы структуры материальных затрат. Так сложилась система учета в России. Нет необходимости ее менять, однако, это различие следует учитывать при международных сопоставлениях. Остальные производственные материалы относят к прочим (вода, свежий воздух и т. п.)

⁶ В российской практике эти элементы рассматриваются отдельно.

Таблица 1.3.5.

Основные издержки на персонал

Статья затрат	Группа затрат
Повременная заработная плата Сдельная заработная плата, оклады	Основная заработная плата
Доплаты за изобретательство и рационализаторские предложения Комиссионные сотрудникам за сбыт продукции Доплата за особые виды работ, премии	Дополнительная заработная плата
Производственные надбавки Управленческие надбавки Надбавки за успешное, своевременное выполнение задания Надбавки за стаж Надбавки за совмещение профессий Надбавки за вредность (тяжелые условия труда) Надбавки за обучение	Надбавки
Доплаты за сверхурочные работы, за работу в выходные и праздничные дни Доплата за сменную и ночную работу	Доплаты

Из всего перечня видов оплаты труда, приведенных в таблице, к разряду прямых издержек можно отнести издержки на сдельную оплату труда.

Таблица 1.3.6.

Дополнительные издержки на персонал

Статьи затрат
Социальные издержки в соответствии с законодательством: - взносы работодателя (предприятия) на различные виды страхования, пенсионный фонд; - оплата праздничных дней; - оплата по больничным листам; - профсоюзные взносы, охрана материнства и т. п.
Социальные издержки в соответствии с тарифным соглашением: - оплата отпусков; - особые доплаты, компенсации (13-ая заработная плата); - оказание материальной помощи; - оплата обучения и т. п.
Суммарные дополнительные издержки в % от фонда основной заработной платы

Практически всегда дополнительные издержки относят к постоянным издержкам.

К прочим издержкам на персонал относят такие специфические виды затрат, как:

- издержки по найму и первоначальной профессиональной подготовке;
- издержки на переезд к месту работы;
- компенсации при увольнении и т. п.

Все эти издержки необходимо не только отдельно учитывать, ими необходимо научиться управлять.

Калькуляционные издержки включают в себя:

- амортизационные отчисления;
- калькуляционные проценты;
- калькуляционный риск.

Амортизации подвержены следующие активы предприятия:

- здания и сооружения;
- машины и механизмы, требующие монтажа;
- машины и технологическое оборудование;
- оснащение бюро.

Амортизации подвержены некоторые нематериальные активы (патент, лицензия и др.)

Калькуляционные проценты включают в себя проценты по обслуживанию долга (например, проценты по кредиту).

Калькуляционный риск - платежи страховым организациям по договорам на случай непредвиденных стихийных бедствий, потери товара, потери прибыли и т. п.

Величина калькуляционного риска - расчетный страховой запас, определяющийся из опыта предыдущих периодов.

Переменные издержки - издержки, которые находятся в определенной зависимости от объема производства и реализации продукции.

Переменные издержки можно подразделить на:

- а) пропорциональные переменные издержки** - издержки, изменяющиеся в той же относительной пропорции, что и выручка и объем производства (спрос, электроэнергия и иногда заработная плата рабочих).
- б) дигрессивные переменные издержки** - издержки, изменяющиеся в меньшей степени, чем объем производства продукции и ее реализация (например, при снижении удельных расходов сырья и материалов).
- в) прогрессивные переменные издержки** - издержки, изменяющиеся в большей степени, чем изменение объема производства и реализации продукции (расширение производства).

Общая сумма **переменных** затрат изменяется прямо пропорционально изменению объема производства (затраты на сырье и основные материалы, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на технологическое топливо, электроэнергию и др.)

Условно-постоянные затраты не зависят от изменения объема производства (арендная плата за помещение, содержание административно-управленческого персонала и др.). Однако постоянные расходы могут увеличиться (уменьшиться) в результате какого-либо управленческого решения (например, увеличить или уменьшить охрану).

Некоторые издержки рассматривают как частично переменные. **Частично переменные** издержки представляют собой смесь переменных и постоянных затрат. Так, плата за телефон может состоять из постоянной части (абонентная плата) и переменной (междугородные переговоры).

При увеличении объемов производства постоянные расходы на единицу продукции будут снижаться, что даже при неизменном уровне переменных расходов в расчете на единицу продукции будет являться одним из факторов возможного снижения полной себестоимости единицы продукции. Взаимосвязь между условно-постоянными, переменными расходами и общими затратами на производство всего объема продукции хорошо видна на рисунке, содержание которого не требует подробных комментариев.

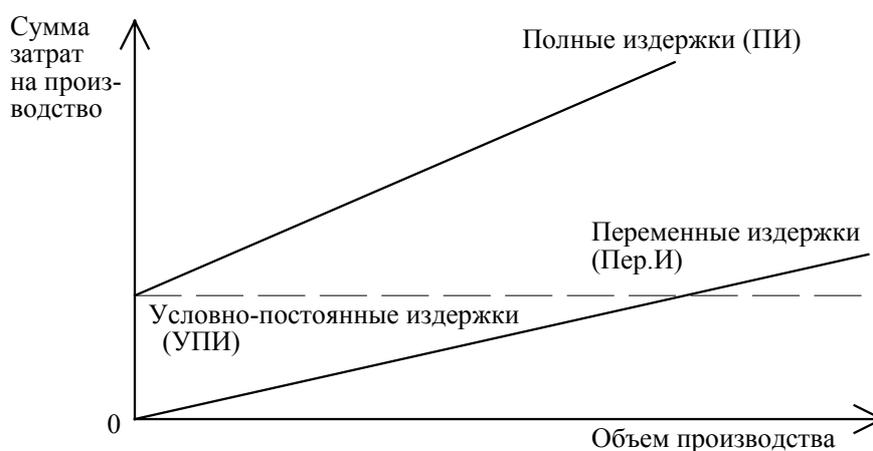


Рис. 1.3.2. Взаимосвязь условно-постоянных, переменных затрат и их суммы

Опыт России показывает возможность отклонения стандартов отнесения затрат к постоянным и переменным издержкам. Выше мы уже приводили пример отнесения заработной платы рабочих и служащих к постоянным издержкам (в стандарте - это переменные издержки). Трудно себе представить в современных условиях, сто заработная плата администрации в российских фирмах можно сделать величиной постоянной, как в большинстве европейских стран. Затраты на рекламу, командировочные расходы, представительские расходы можно представить в

виде постоянных издержек (при бюджетном подходе), а можно и в виде переменных издержек (при нормативном подходе).

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что разделение издержек на постоянные и переменные весьма условно. Этим процессом можно стратегически управлять. Опыт внешнего управления в России позволяет сделать весьма важный вывод:

В сложный кризисный период и период интенсивного роста времени необходимо стремиться к тому, чтобы по максимуму перевести возможные издержки к разряду переменных. Это позволит сократить риск банкротства, убыточности. В стабильный период и период прекращения агрессивного роста производства большинство издержек следует перевести в разряд постоянных (бюджетных).

В кризисный период целесообразно в переменные издержки перевести всю заработную плату, рекламные расходы, командировочные расходы, транспортные издержки и др.

Для этого необходимо установить определенные нормативы этих расходов по отношению к выручке⁷.

На основе несложных логических рассуждений не представляет труда и построение детерминированной модели взаимосвязи себестоимости единицы продукции с уровнями переменных и условно-постоянных затрат.

Пусть z - полная себестоимость единицы продукции; z_n - переменные затраты; Z - общая сумма условно-постоянных затрат фирмы в целом и q - объем производства этой продукции. Тогда достаточно очевидно, что искомая зависимость выражается моделью:

$$z = z_n + \frac{Z}{q};$$

которая является уравнением гиперболы.

При сравнениях издержек возникают два основных методологических вопроса: как учесть и устранить влияние различий в общих объемах производимой продукции (большой объем влечет за собой и большие затраты на производство), а также как учесть, что в двух сравниваемых периодах и даже только в отчетном периоде номенклатура производимой продукции может отличаться от учтенной в смете затрат на производство. Это делает фактические и сметные данные не совсем сопоставимыми.

Решение этих вопросов с приемлемой степенью точности и с учетом состояния экономики России в настоящее время может быть достигнуто следующим образом:

- выбор периодов для сопоставления должен обеспечивать минимальное влияние ассортиментных сдвигов (изменений в номенклатуре вы-

⁷ Подробнее об этом в разделе 1.5.

пускаемой продукции); наиболее эффективны динамические сравнения за минимальные по длительности промежутки времени - от месяца до квартала (в зависимости от постановки бизнес-планирования и бухгалтерского учета на фирме);

- для устранения влияния изменений масштабов производства данные за период, предшествующий отчетному, или данные сметы затрат могут быть откорректированы с учетом фактических величин объема производства в отчетном периоде.

Конкретно методику анализа данных об общих величинах затрат на производство (в динамике и по сравнению со сметными назначениями) рассмотрим на примере, исходные данные которого и приемы анализа приведены в таблице 1.3.7.

Таблица 1.3.7.

Анализ данных о размере и структуре затрат на производство

Номер строки	Экономический элемент затрат на производство	Затраты на производство, млн. руб.			Структура затрат на производство, %			Скорректированные на августовские объемы выпуска продукции, млн. руб.	
		июль фактически	август		июль фактически	август		июль по смете на август	по смете август
			по смете	фактически		по смете	фактически		
А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Сырье и материалы	1000	1375	1298,5	50,0	55,0	53,0	1067,0	1160,9
2	Топливо и энергия	200	300	269,5	10,0	12,0	11,0	213,4	275,1
3	Амортизация основного капитала	200	200	245,0	10,0	10,0	10,0	213,4	229,2
4	Оплата труда с начислениями в соответствующие фонды	500	450	490,0	25,0	18,0	20,0	533,5	412,7
5	Оплат услуг сторонних организаций	100	125	147,0	5,0	5,0	6,0	106,7	114,6
6	Итого	2000	2500	2450,0	100	100	100	2134,0	2292,5
7	Справочно: объем производства в сопоставимых ценах	2250	2400	2200,0	×	×	×	×	

Продолжение

Номер строки	Экономический элемент затрат на производство	Отклонение фактических затрат за август от данных							
		фактических затрат за июль		по смете затрат на август		скорректированных по данным о фактических объемах производства в августе, сметных данных			
		млн.р уб.	%	млн. руб.	%	млн. руб.	%	млн. руб.	%
А	Б	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Сырье и материалы	+298,5	+14,9	-76,5	-3,1	+231,5	+10,8	+37,6	+1,6
2	Топливо и энергия	+69,5	+3,5	-30,5	-1,2	+56,1	+2,6	-5,6	-0,2
3	Амортизация основного капитала	+45,0	+2,2	-5,0	-0,2	+31,6	+1,5	+15,8	+0,7
4	Оплата труда с начислениями в соответствующие фонды	-10,0	-0,5	+40,0	+1,6	-43,5	-2,0	+77,4	+3,4
5	Оплат услуг сторонних организаций	+47,0	+2,4	+22,0	+0,9	+40,3	+1,9	+32,4	+1,4
6	Итого	+450,0	+22,5	-50,0	-2,0	+316,0	+14,8	+157,5	+6,9
7	Справочно: объем производства в сопоставимых ценах	×	+6,7	×	22,2	×	-8,3	×	×

Особо отметим следующее.

1. Фактически выпуск продукции за август месяц в сопоставимых ценах (цены июля) составляет 97,8% к июлю и 91,7% к предусмотренному выпуску на август по бизнес-плану, в то время как этим планом бы предусмотрен рост выпуска продукции на 6,7% (см гр. 9, 11 и 15 табл. 3.5.).

2. Величины затрат на производство фактически за июль по смете и фактически за август различаются между собой не только удельными расходами факторов производства на единицу конкретных видов производимой продукции, но и общими объемами производства и составом производимой продукции (изменениями в ее структуре). Влияние различий в объемах производства (с некоторой мерой условности) можно ослабить корректировкой размеров затрат по каждому экономическому элементу и общему итогу затрат на коэффициент динамики (индекс) объема производства. Именно таким путем рассчитаны в каждой из строк в графах 7 и 8 табл. 3.5. скорректированные на соответствующие

объемы производства затраты, необходимые для последующего сравнения с данными графы 3 (гр. 7 = гр. 1 × 1,067 и гр. 8 = гр. 1 × 0,917).

3. С еще большей условностью можно оценить меру различий в структуре произведенной продукции, сопоставляя данные о долях отдельных экономических элементов затрат в их общем итоге за июль и август (по смете затрат и фактически), приведенные в графах 4, 5 и 6 табл. 3.5. Даже беглое сравнение данных по этим графам наводит на мысль, что наибольшие различия в структуре имели место между фактически произведенной продукцией в июле и планируемой структурой продукции, под которую разрабатывалась смета затрат на август, а наименьшие различия - между фактической структурой продукции, произведенной в августе, и структурой, предусмотренной в смете затрат на этот месяц.

В подтверждение сказанному можно рассчитать в качестве сводной меры изменений в структуре среднее относительное отклонение одной структуры от другой, используя метод расчета средних относительных линейных отклонений, т.е. по формуле

$$\bar{d} = \frac{\sum |d_1 - d_0|}{n};$$

где d_1 - доли показателя в сравниваемом периоде;

d_0 - доли показателя в базисном периоде (принимаемом за базу сравнения периоде);

n - число сравниваемых показателей.

Выполнив такие несложные расчеты, получим, что сводная мера расхождения структур затрат на производство составит: при сравнении базисной структуры со сметой - 2,8%; фактической структуры с базисной - 2,0% и сметной структуры с фактической - всего лишь 1,2%. Таким образом, наименьшей условностью в последующих расчетах отклонений фактических затрат по элементам от какой-либо базы сравнения будут обладать сравнения фактических данных за август (гр. 3) со сметными и скорректированными сметными назначениями (гр. 2 и гр. 8 табл. 3.5.).

Именно для отображения результатов сопоставления фактических затрат на производство по экономическим элементам и в целом августе со скорректированными на объем производства сметными назначениями и с затратами на производства июля, а также с первоначальной сметой и предназначены графы с 9 по 16 табл. 3.5.

При этом в графах 9, 11, 13 и 15 приведены результаты разностных сравнений, а в графах 10, 12, 14 и 16 - расчеты влияния изменения затрат по данному элементу на общее итоговое изменение затрат на производство в относительном выражении.

Использованные при таких расчетах алгоритмы можно представить следующим образом:

а) разностные сравнения:

$$\begin{aligned} \text{графа 9} &= \text{гр. 3} - \text{гр. 1}; \\ \text{графа 11} &= \text{гр. 3} - \text{гр. 2}; \\ \text{графа 13} &= \text{гр. 3} - \text{гр. 7}; \\ \text{графа 15} &= \text{гр. 3} - \text{гр. 8}; \end{aligned}$$

б) расчет влияния относительных изменений:

$$\begin{aligned} \text{графа 10} &= \frac{\text{гр. 9}}{\text{итог гр. 1}} \cdot 100; & \text{графа 12} &= \frac{\text{гр. 11}}{\text{итог гр. 2}} \cdot 100; \\ \text{графа 14} &= \frac{\text{гр. 13}}{\text{итог гр. 7}} \cdot 100; & \text{графа 16} &= \frac{\text{гр. 15}}{\text{итог гр. 8}} \cdot 100. \end{aligned}$$

Приведенные здесь алгоритмы расчета влияния изменений затрат на производство по отдельным элементам на общее (итоговое) относительное изменение указанных затрат не единственно возможное.

4. Так, например, располагая необходимой информацией, можно воспользоваться и таким способом расчета: относительное изменение фактических затрат на сырье и материалы (стр. 1 табл. 3.5.) в августе по сравнению с июлем (гр.3 - гр. 1) составляет:

$$\frac{1298,5}{1000,0} \cdot 100 - 100 = 29,85\%,$$

а доля этой статьи затрат в общем итоге за июль - 50,0% (гр. 4 табл. 3.5.). Отсюда влияние относительного изменения затрат по этому экономическому элементу на общее относительное изменение всех затрат на производство в августе по сравнению с июлем равно: $29,85 \cdot 0,500 = 14,925\%$. Полученный результат с точностью до принятой степени округления совпадает с показателем, приведенным по строке 1 в графе 10 (14,9%).

Такой метод расчета удобен для использования в плановых и прогнозных расчетах, так как, зная, что в базисном периоде доля матери-

альных затрат в общих затратах на производство составляла, допустим, 53%, и проектируя на прогнозируемый период уменьшения удельных расходов на 3%, сразу определим, что общая экономия в затратах на производство в связи с экономией материальных затрат должна составить: $(-3\%) 0,530 = -1,59\%$.

5. Наконец, если признать, что наиболее сопоставимые из данных табл. 4.2 - это находящиеся в графе 3 (фактические затраты) и в графе 8 (по смете, скорректированной на объем производства продукции), то на основе показателей, приведенных в графе 11, можно сделать вывод, что имеет место экономия фактических затрат на производство по сравнению со сменными нормативами в размере 50,0 млн. руб.; причем по ряду элементов затрат имеет место как экономия, так и перерасход. Общая сумма экономии по экономическим элементам затрат, по которым она достигнута, составляет: $76,5 + 30,5 + 5,0 = 112,0$ млн. руб., а общая величина перерасхода по двум другим элементам затрат: $40,0 + 22,0 = 62,0$ млн. руб. Последнюю величину можно рассматривать как вероятный резерв дальнейшего снижения издержек производства, который может быть задействован при ликвидации причин, способствовавших возникновению перерасхода по таким экономическим элементам затрат, как оплата труда с начислениями в различные фонды (пенсионный, социального и медицинского страхования, занятости и др.) и оплата услуг сторонних организаций.

3.3. Основные теоретические аспекты управления издержками

В долгосрочной перспективе развитие фирмы должно базироваться на стратегии снижения издержек. В соответствии с законом и кривой опыта, увеличение объема реализации производства должно сопровождаться снижением издержек в расчете на единицу продукции.

Быть лидером сегодня означает стремиться к более низким издержкам, чем у конкурентов. Важно при этом учитывать не только производственные, но и общие расходы.

В последние годы менеджеры сосредотачивают свое внимания на снижении затрат и росте производительности труда.

В 90-е годы в России (в Европе в 70-80 годы) рост цен действовал как сдерживающий фактор для снижения издержек. Это привело к резкому снижению дисциплины издержек. Сегодня необходимо сосредоточить внимание на снижении свободных от инфляции производственных и бытовых издержках.

В условиях массовой неплатежеспособности, угрозе банкротства необходимо научиться управлять издержками по каждому продукту, по группам продуктов, по каждому региону сбыта. При этом целесообразно постоянно иметь ответы на следующие приоритетные вопросы:

- Как высоки издержки, непосредственно включенные в каждый продукт, в группу продукции?
- В чем состоит анализ безубыточности продукции?
- В какой зависимости находятся издержки от изменения объема производства?
- Как меняется структура издержек, загрузка мощностей по сравнению с конкурентами?

Важно понимать, что постоянные издержки целесообразно рассматривать в 2-х аспектах:

- речь идет об устойчивых постоянных издержках, таких как списание, налоги, расходы на технологическое и сервисное обслуживание;
- речь идет также и о большой области средне- и долгосрочно складывающихся постоянных расходах.

Этими постоянными издержками также необходимо научиться управлять. Например, падение объемов производства привело к резкому повышению издержек. Одна из причин - падение фондоотдачи. Менеджер должен рационально, в каждом конкретном случае индивидуально подходить к вопросам оптимизации структуры основных фондов. В отдельных случаях необходимо часть основных фондов законсервировать, передать (жилье, специальные фонды). В других случаях необходимо часть основных фондов законсервировать, а часть - списать. Всеми этими процессами необходимо научиться управлять на уровне издержек и на стратегическом.

Менеджер по издержкам должен целеустремленно повышать потенциал предприятия, эффективность производства, концентрировать свои усилия на кэш-флоу.

Важно научиться управлять денежным потоком, при этом помнить, что наличные поступления могут быть важнее, чем документально засвидетельствованная прибыль.

Необходимо научиться управлять издержками инвестиционных и инновационных процессов.

3.4. Теоретические аспекты покрытия издержек

Для системы управления издержками в контроллинге необходимо все затраты подразделить на постоянные и переменные издержки. Это является обязательным условием для расчета покрытия издержек.

При учете суммы покрытия особое значение имеет выручка от реализации продукции. К продукции непосредственно относятся переменные издержки и в некоторых расчетах - часть постоянных издержек.

Постоянные расходы должны покрываться разницей между выручкой и так называемым покрытием издержек.

Покрытие издержек (или сумма покрытия) представляют собой разность между выручкой и переменными издержками.

Этот метод был разработан с целью преодоления недостатков управления себестоимостью. Распределение общих расходов и пропорциональный подход к распределению постоянных издержек приводило и приводит к ошибочному принятию решения при характеристике продукта.

В России эти ошибки имеют массовый характер. Метод покрытия издержек позволяет нивелировать ошибки, управлять каждым продуктом в отдельности, группами продуктов и безубыточностью производства.

Данный метод позволяет на качественно новом уровне вести производство отдельными производственными продуктами.

Данный метод обладает следующими преимуществами:

- облегчение контроля за издержками;
- упрощение планирования прибыли;
- улучшение анализа успеха предпринимательства;
- управление точкой безубыточности.

Оценка продуктов происходит на основе их сумм покрытия. Постоянно приоритетным является вопрос, какая сумма покрытия достигается при определении конкретной выручки? До тех пор, пока продукт достигает положительной суммы покрытия, он способствует покрытию постоянных затрат. Это оказывает существенное влияние на эффективность производства и рост прибыли.

В контроллинге различают:

- одноступенчатый метод покрытия издержек;
- двухступенчатый метод покрытия издержек;
- многоступенчатого покрытия издержек.

На примере одноступенчатого покрытия издержек рассмотрим схему расчета:

Выручка от реализации продукции за период (тыс.руб.)
минус Переменные издержки за период (тыс.руб.)
= Сумма покрытия (тыс.руб.)
минус Постоянные издержки за период (тыс.руб.)
= Прибыль за период (тыс.руб.)

3.5. Одноступенчатый метод покрытия издержек

Одноступенчатый метод покрытия издержек позволяет ведение постоянного учета суммы покрытия в форме краткосрочного учета прибылей и убытков с разделением по группам продуктов.

Рассмотрим особенности применения данного метода на условном примере.

Допустим, предприятие “Альфа К” производит 3 вида продукции: А, Б, В.

Таблица 1.3.8.

Пример простого учета суммы покрытия как краткосрочного учета результата (млн.руб.)

Показатель	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Всего
Выручка	300	550	250	1100
– переменные издержки (материальные затраты);	100	280	80	460
– прочие переменные издержки	130	230	120	480
Сумма покрытия	70	40	50	160
Сумма покрытия в % от выручки	23,3	7,2	20,0	14,5
Постоянные издержки				140
Прибыль				20
Ранжирование	1	3	2	-

Доходность отдельных продуктов показывает фактор суммы покрытия (% от выручки). По идее на предприятии необходимо уделять приоритетное значение (или придавать внимание?) продукции, которая имеет максимальную величину покрытия и фактора суммы покрытия.

По величине суммы покрытия можно проводить ранжирование продуктов по их значимости (суммам покрытия).

Прибыль продуктов определяется по формуле:

$\text{Прибыль} = \text{Сумма покрытия} - \text{Постоянные издержки}$

Следует заметить, что одноступенчатый метод покрытия может применяться в банках, страховых компаниях в сфере услуг. При этом определяется выручка от реализации услуг (операций) и, соответственно, издержки (переменные и постоянные).

Цель применения одноступенчатого покрытия издержек не ограничивается ранжированием продуктов по уровню покрытия издержек, но и может быть использован для расчета точки безубыточности.

Следует заметить, что использование расчетов сумм покрытия по каждому продукту позволяет повысить эффективность производства, предотвратить убыточность производства.

С помощью покрытия издержек можно получить ответ на интересные вопросы:

- Какой продукт приносил прибыль?
- Какому продукту можно отдать предпочтение при увеличении производства?

Если ответом на первый вопрос может служить предыдущий пример, то для ответа на второй вопрос целесообразно рассмотреть новый пример. Но для начала рассмотрим подробнее саму ситуацию.

Итак, мы исследуем условное предприятие “Евростиль”. На предприятии производится 212 наименований продукции. Каждый продукт имеет свой объем выручки, свои издержки, свою рентабельность. Часто перед менеджером встает вопрос при увеличении объема реализации продукции: какому продукту отдать приоритет?

Самому рентабельному? Но ведь возможен вариант, что данный продукт не найдет сбыта и это приведет к финансовым потерям.

Тогда, может быть, отдать предпочтение товару, имеющему самый большой спрос? Но где гарантия, что рост производства этого товара не приведет к падению общей рентабельности; к неплатежеспособности?

Ассортиментные сдвиги порой очень опасны и ими необходимо научиться управлять. Безусловно, возможно использовать маркетинговые исследования и статистические методы, но это очень дорого и долго.

Часто решения по изменению ассортиментной политике необходимо принимать быстро и ежедневно.

Попробуйте ответить на вопрос. Вы производите молочные продукты и на рынке по ряду причин образовался дефицит творога. Будете ли Вы наращивать производство этого продукта за счет изменения ассортимента? Не спешите с ответом. Часто увеличение выручки приводит к росту опасности стать предприятию убыточным.

На вечный вопрос “Как быть?” есть ответ у контроллинга. Рассмотрим второй пример. На нашем предприятии “Евростиль” выпускается 3 вида продукции А, Б и В.

Таблица 1.3.9.

Пример расчета сумм покрытия для управления ассортиментной политикой (млн.руб.)

Показатель	Продукт А	Продукт Б	Продукт В	Всего
Выручка	450	600	280	1330
Переменные издержки	280	510	230	1020
Сумма покрытия	170	90	50	310
Сумма покрытия в % от выручки	37,7	15,0	17,8	23,3
Ряд ранжирования 1	1	3	2	-
Сумма покрытия в % от всего покрытия	54,8	29,0	16,2	100
Ряд ранжирования 2	1	2	3	-

Давайте подробно остановимся на результатах выше приведенной таблицы.

Ряд ранжирования 1 показывает доходность каждого конкретного продукта. Однако, доходность не гарантирует успешную реализацию продукта. Часть продукции может носить эксклюзивный характер и поэтому иметь высокую доходность (например, изделия, выполненные ма-

лыми партиями, либо авторские работы). Однако, нет гарантии, что рост их производства оправдан спросом.

Чтобы снизить риск неудачного принятия решения целесообразно рассчитать сумму покрытия в % от всего покрытия. По сути дела это своеобразный интегральный показатель, в котором учитывается и доходность каждого продукта, и его роль в формировании общего денежного потока.

Поэтому ряд ранжирования 2 позволяет определить приоритеты в изменении ассортиментной политики. В нашем примере приоритетным продуктом является продукт А. На втором месте - продукт Б, на третьем - продукт В.

При этом следует заметить, что доходность несколько различается с позицией ряда ранжирования 2.

На первый взгляд, пример может заложить иллюзию незначительных отклонений.

На практике на крупных предприятиях происходят существенные перемещения товаров в ряде ранжирования по сравнению с позициями в ряде ранжирования 1.

Так, на одном из московских предприятий продукт, стоявший в ряде ранжирования 1 на 2 позиции, переместился в ряду ранжирования 2 на 78 позицию.

Часто задают вопрос, возможна ли ошибка при использовании подобного ранжирования. Безусловно, риск ошибки существует. Но системный подход и планирование ассортиментных сдвигов на короткие плановые периоды (неделя, день) резко снижают этот риск.

3.6. Двухступенчатый учет суммы покрытия

Двухступенчатый учет суммы покрытия является более совершенным методом контроллинга, т.к. он предоставляет всю необходимую информацию об издержках и о прибыли.

Постоянные издержки делятся на специальные и общие. На специальные издержки могут оказывать влияние отдельные руководящие сотрудники фирмы, а на общие - только руководство всей фирмой.

Двухступенчатый учет суммы покрытия позволяет управлять не только на основе выручки и переменных издержек, но и на основе специальных постоянных издержек, которые также поддаются учету и управлению.

Общая схема расчета приведена в таблице:

Краткосрочный учет прибылей и убытков с помощью двухступенчатого учета

№ операции	Знак	Показатель
1		Выручка
2	-	Переменные издержки
3	=	Сумма покрытия I (стр.1 - стр.2)
4	-	Специальные постоянные издержки
5	=	Сумма покрытия II (стр.3 - стр.4)
6	-	Общие постоянные издержки
7	=	Результат деятельности предприятия (стр.5 - стр.6)

Двухступенчатый учет суммы покрытия получил достаточно широкое распространение в Европе. Он обеспечивает объективную информацию с рыночной ориентацией для принятия решения по вопросам цен, оборота, затрат, прибыли. Данный метод приносит осязаемый эффект в планировании, контроле и управлении.

3.7. Анализ безубыточности (Break even analyse)

Анализ безубыточности призван решить главную задачу - обеспечить безубыточное функционирование фирмы.

Очень важно иметь ответ на почти постоянно возникающий вопрос:

Какую выручку необходимо получить от определенного объекта сбыта, чтобы покрыть издержки?

Анализ безубыточности методологически основан на наличии зависимости между размером выручки, ценами на продукцию и издержками.

Break even analyse существенно дополняет метод покрытия издержек.

Точка безубыточности (break even point) - точка, где издержки равны выручке. Если выручка ниже этой точки - то продукция убыточна, если выше - продукция рентабельна.

Управление точкой безубыточности предполагает управление ассортиментом продукции с целью снижения риска стать убыточным. Планирование производства целесообразно проводить с учетом возможного снижения уровня безубыточности по отношению к выручке.

Точку безубыточности можно определить по формуле:

$$BEP = \frac{\text{постоянные издержки}}{\text{фактор суммы покрытия в \%}} \times 100$$

В качестве примера приведем расчеты по фирме “Альфа К”:

$$\text{ВЕР} = \frac{140}{14,5\%} \times 100 = 965,5 \text{ млн.руб.}$$

Расчеты показывают, что фирма будет безубыточна при условии, что выручка будет 965,5 млн.рублей и выше.

3.8. Многоступенчатое покрытие издержек

В предыдущих параграфах мы достаточно подробно ознакомились с разложением блока переменных издержек, доказав существенную эффективность данного подхода.

Однако разлагать можно не только переменные издержки, но и постоянные. Пример разложения можно привести в следующем виде:

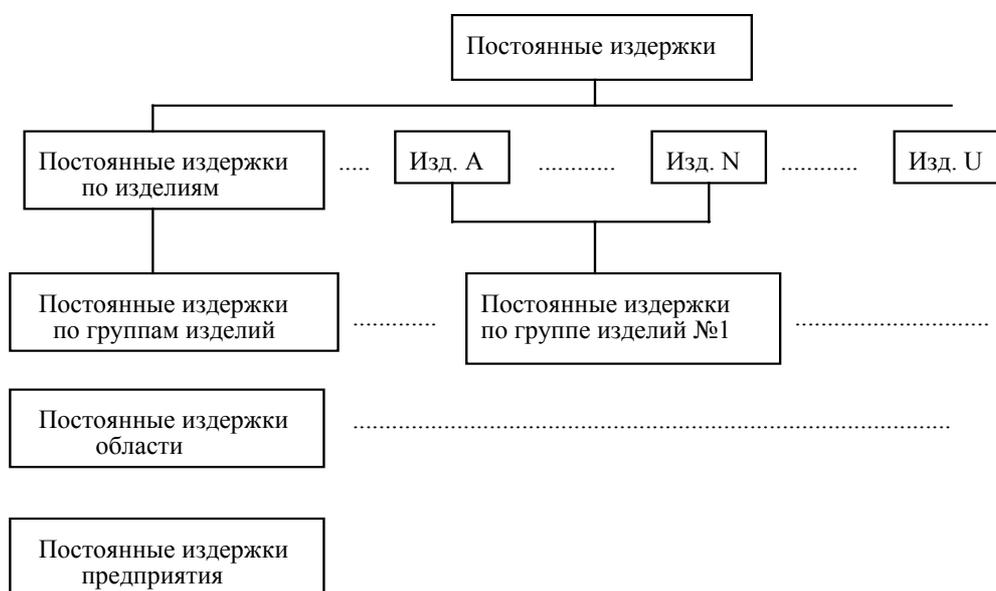


Рис. 1.3.3. Распределение постоянных издержек

Распределение постоянных издержек на ступени носит неформальный характер. Распределение происходит исходя из стратегии эффективности производства и сбыта.

Обычно первая ступень выглядит традиционно. В качестве первой ступени выделяют **постоянные издержки по каждому изделию**. Это те издержки, которые закреплены за конкретным изделием. Что это за издержки? Сюда в полной мере могут быть отнесены следующие постоянные издержки:

- амортизация (износ) оборудования, на котором производится данное изделие;
- аренда помещения для этого оборудования;
- постоянная часть фонда заработной платы;
- бюджетные статьи постоянных издержек (командировки, реклама, презентации и др.);
- прочие прямые издержки принадлежащие конкретным изделиям.

Постоянные издержки по группам изделий. В каких случаях целесообразно группировать постоянные издержки? Во-первых, это целесообразно делать, если существует общая стадия технологической обработки изделий (например, упаковка). Во-вторых, целесообразно использовать этот подход, когда речь идет о комплексном использовании сырья (использование возвратных отходов). В-третьих, целесообразно использовать этот подход в случаях применения экологических технологий (очистка воды, воздуха, сокращение выбросов и т.д.).

Таким образом, сюда следует отнести только технологические постоянные издержки, которые связывают группу изделий производственной технологией.

Постоянные издержки области. Это достаточно условное название. Постоянные издержки области могут включать целый спектр издержек:

- технологические;
- реализационные;
- издержки рекламные, выставочные, презентационные;
- издержки по реализации группы продукции в регионах, других странах;
- издержки по экспорту и др.

Постоянные издержки предприятия. Это та часть издержек, которые нельзя было разложить на "«ступени»" между изделиями, их группами, областями использования постоянных издержек. Технология определения этих издержек зависит от системы информационного обеспечения, стратегии управления издержками. В общем случае это могут быть следующие постоянные издержки:

- амортизация нематериальных активов;
- износ здания заводоуправления;
- постоянная часть дохода заработной платы заводоуправления дирекция и центральные службы);
- другие постоянные издержки (например, имидж, реклама).

Приведенная схема распределения постоянных издержек на ступени не является догмой. Схема может быть доработана с учетом особенностей структуры, специфики учета и информационного обеспечения; особенностей технологии производства и сбыта продукции.

Приведем в качестве пример условный расчет многоступенчатого покрытия издержек по предприятию "Альфа К". Как видно из таблицы на предприятии есть условно две группы продукции. Пусть I группа производства выпускается по обычной технологии, а вторая использует ресурсосберегающие и экологические технологии.

Таблица 1.3.11.

Пример многоступенчатого покрытия издержек

Показатель	Сумма	Группа 1		Группа 2	
		Продукт “А”	Продукт “Б”	Продукт “В”	Продукт “Г”
Выручка от реализации продукции	655000	80000	25000	170000	380000
- переменные издержки	398400	42800	14700	123400	217500
Доля покрытия I	39,1	46,5	41,2	27,4	58,0
Фактор прикрытия (%)	137400	3300	1600	47200	85300
Постоянные издержки, причисленные к изделиям	119200	33900	8700	- 600	77200
Доля покрытия II (продукт)					
Постоянные издержки, причисленные к группе продуктов	36800		29500		7300
Доля покрытия III	82400		13100		69300
Постоянные издержки предприятия	24000				
Прибыль	58300				

Как видно из таблицы, продукты “А” и “Б” являются весьма доходными (их доходность выше в среднем по предприятию). В тоже время продукт “Г” является самым доходным. Частично это связано с тем, что отходы производства этого продукта используются при производстве продукта “В” (речь идет о возвратных отходах). При этом использование дополнительных экологических технологий позволило сократить издержки связанные с утилизацией отходов и экологическими платежами.

В результате II группа продукции является наиболее привлекательно несмотря на то, что продукт “В” является убыточным, все же именно комбинация продуктов “В” и “Г” является наиболее приоритетной для реализации производственной программы.

Данный пример должен заставить задуматься о необходимости выработки стратегии производства продукции и отходов производства. Российская система калькуляции себестоимости продукции и анализ ее

рентабельности часто приводит к отрицанию возможности или целесообразности производства такой продукции.

В качестве примера возьмем швейную промышленность. В швейном производстве в процессе производства образуются отходы – лоскут материи. Что с ним делать? Утилизировать, но в этом случае стоимость утилизованного сырья войдет в объем произведенной продукции. Если мы отходы вернем в производство, то себестоимость готовой продукции снизится на сумму возвратных отходов.

Рассмотрим, что же происходит с отходами производства. Допустим, что из отходов производства мы производим новую продукцию. Сама постановка вопроса ставит много проблем. Первая проблема – это доходность нового продукта, затраты производства по времени, по использованию оборудования, по аренде помещений, по оплате труда. Вопросы и проблемы эти не праздные. Убедится в этом позволяют ответы на вопросы:

- “Что легче произвести товар из основного сырья или из отходов производства?”
- “Затраты времени обработки отходов производства при создании продукции выше?”

Конечно, требуется провести в несколько раз больше операций, чем при производстве из целого полотна. Это означает, что время производства возрастает, а значит, возрастает износ оборудования, очевидно и оплата труда тоже возрастет.

Все это так, но мировой опыт показывает целесообразность рассмотрения об издержках по группам товаров.

3.9. Использование метода покрытия издержек на практике

Контроллинг позволяет осуществлять планирование и контроль продуктовой программы в матричной форме.

В системе планирования должны быть выделены следующие показатели:

- виды и объемы производства продукции;
- переменные и постоянные издержки по видам и группам продукции;
- выручка и доля покрытия по видам и группам продукции.

Примером матрицы планирования и контроля может служить таблица 1.3.12.

Таблица 1.3.12.

Матрица планирования и контроля продуктовой программы

	В стране							Всего по стране			За границей			Всего		
	Обл. А			...	Обл. N											
	п	ф	Δ		п	ф	Δ	п	ф	Δ	п	ф	Δ	п	ф	Δ
Продукт 1 Выручка Доля покрытия Прибыль Запасы ROI																
.																
.																
Продукт N Выручка Доля покрытия Прибыль Запасы ROI																
Всего Выручка Доля покрытия Прибыль Запасы ROI																

Новые возможности дает возможность разделения общего отклонения. Сам по себе метод отклонения широко использовался в России и при социализме. В методы покрытия издержек выделяют обычно следующие величины:

- изменение прибыли за счет изменения объемов;
- изменение прибыли из-за системы ценообразования;
- изменение прибыли из-за изменения издержек.

В последние годы проходило снижение загрузки оборудования. Сегодня используется 25 – 30 % оборудования. В такой ситуации важно правильно оценивать продуктивные группы. С этой целью целесообразно использовать следующую схему:

Таблица 1.3.13.

Показатели	Продуктовая программа						
	А			...	В		
	п	ф	Δ		п	ф	Δ
1. Выручка							
2. Переменные издержки							
3. Доля покрытия II (1 – 2)							
4. Постоянные издержки							
5. Доля покрытия II (3 – 4)							
6. Сумма покрытия I в % от выручки (3 : 1)							
7. Сумма покрытия II в % от выручки (5 : 1)							
8. Коэффициент эффективности (3 : 2)							
9. Привлеченный капитал							
10. Оборачиваемость капитала (1 : 8)							
11. Рентабельность на базе ДП II (5 : 9 или 7 × 9)							

4. Контроллинг эффективности производства

Важнейшим инструментом контроллинга сегодня является управление эффективностью производства. На первый взгляд можно спорить о том, целесообразно ли сегодня в условиях кризиса говорить от какой-то эффективности. В экономике, а тем более в контроллинге все должно быть конкретным. Да, сегодня в России кризис, да, высок процент неплатежеспособных предприятий. Все это говорит о том, что большинство предприятий работает не эффективно. Как вольно за последние 30 лет мы обращаемся с таким стратегическим для экономики термином “эффективность”. Как часто в прессе, в докладах можно прочитать и услышать: “Это предприятие работает крайне не эффективно”. А что значит работает “не эффективно”, на сколько “не эффективно”. Сегодня в условиях кризиса очень важно научиться определить уровень эффективности и управлять ею.

Однозначно определить реальный уровень эффективности возможно только при условии интегрального подхода к оценке. До 1990 года в СССР и России несколько пятилеток подряд научные коллективы разрабатывали системы показателей. По итогам работы было выпущено свыше 300 монографий, пособий, брошюр.

Система показателей безусловно представляет интерес и в теоретическом и практическом аспектах.

Однако, система показателей очень хорошо показала себя в условиях экономической стабильности. В условиях кризиса, экономической нестабильности система показателей дает разнонаправленные характеристики. Для получения интегральной, но в то же время комплексной оценки возможно при осуществлении особой технологии оценки, основанной на аддитивном и мультипликативном принципах.

4.1. Основы оценки и управления эффективностью производства

Эффективность не только можно измерять, важно научиться управлять эффективностью производства и сбыта продукции.

В литературе сегодня приводится достаточно много определений понятия эффективности. Каждое из определений – клад творчества ученых-экономистов. Однако, необходимо помнить, что определение должно отражать не только суть явления, но и давать инструмент для его измерения и управления им. Это главный принцип контроллинга и финансового менеджмента.

Исходя из этих принципов мы считаем оптимальным следующее определение понятия “эффективности”.

Под эффективностью производства понимают соотношение эффекта и затрат

Данное определение интернационально и объективно подходит для использования в любом государстве, при любой системе учета и отчетности.

“Соотношение” означает, что эффективность может быть рассчитана в виде двух отношений:

$$\text{Эп}_1 = \text{Э}/\text{З} \qquad \text{Эп}_2 = \text{З}/\text{Э}$$

где Эп_1 – прямой показатель эффективности;
 Эп_2 – обратный показатель эффективности;
 Э – экономический эффект;
 З – затраты, издержки.

Как видим из вышеприведенных формул эффективность можно рассчитать с помощью прямого и обратного показателя. Согласитесь, что такое в реальной экономике встречается редко. Действительно, достаточно вспомнить показатель производительности труда:

$$\text{Пт} = \text{В}/\text{ССЧ} \text{ (человеко дней)}$$

где Пт – производительность труда;
 В – выручка;
 ССЧ – средняя списочная численность работников.

Это прямой показатель. Если его “перевернуть” – сделать обратным, то это уже будет другой показатель – трудоемкость (Тс):

$$\text{Тс} = \text{ССЧ} \text{ (человеко дней)}/\text{В}$$

Аналогично можно рассмотреть показатели фондоемкости (Фе) и фондоотдачи (Фо), которые так же являются прямым и обратным показателями:

$$\text{Фе} = \text{ОФ}/\text{В} \qquad \text{Фо} = \text{В}/\text{ОФ}$$

где ОФ – основные фонды.

На основе вышесказанного можно сделать вывод о том, что на практике прямые и обратные показатели, как правило, имеют собственное название и собственную функцию.

В случае с эффективностью можно и нужно сделать исключение. Во-первых, мы имеем дело со стратегическим, интегральным показателем. Во-вторых, мы должны получить высокоаналитический показатель, способный не только определить изменение уровня эффективности, но и

определить причины этого изменения, дать инструмент управления эффективностью.

Чтобы разобраться во всем этом, необходимо раскрыть содержание понятий эффект и затраты.

Под эффектом в разных странах понимаются разные показатели. Это могут быть:

- Выручка от реализации;
- Оборот;
- Доход;
- Прибыль;
- Другие показатели.

В России целесообразно в качестве эффекта использовать показатель **выручка от реализации продукции (услуг)**.

Под затратами можно использовать следующие показатели:

- Бухгалтерские издержки (себестоимость)
- Технологические издержки
- Полные издержки

Под бухгалтерскими издержками понимается показатель себестоимости. В каждой стране этот показатель носит нормативный характер и регулируется документами министерства финансов.

Технологические издержки могут быть использованы для расчета эффективности специфических производств с длительным циклом производства.

Полные издержки – издержки, которые включают бухгалтерские издержки, налоги, другие платежи, штрафные санкции.

Полные издержки наиболее объективно отражают затраты производства. Они используются широко в международной практике и позволяют учесть национальные, региональные особенности производства, налогообложения.

Использование полных издержек позволяет предотвратить неплатежеспособность, внедрить систему налогового планирования, управлять эффективностью производства.

В реальных условиях мы рекомендуем использовать в качестве затрат бухгалтерские и полные издержки. Бухгалтерские издержки позволяют управлять эффективностью на уровне внешней отчетности и управления налогооблагаемой базой.

Полные издержки позволяют оптимально управлять эффективностью производства.

Следует заметить, что полные издержки поглощают бухгалтерские издержки.

$$\text{ПИ} = \text{БИ} + \text{НП}_1 + \dots + \text{НП}_n + \text{ТП} + \text{ПРП}$$

где ПИ – полные издержки;

БИ - бухгалтерские издержки;

НП₁...НП_n – налоговые платежи;

ТП – таможенные пошлины;

ПРП – прочие платежи.

Таким образом, эффективность производства можно рассчитать по следующим вариантам моделей:

$$1. \quad \text{Эп}_1 = \text{В/БИ} \quad \text{Эп}_2 = \text{БИ/В}$$

при этом БИ – себестоимость продукции (с/с).

$$2. \quad \text{Эп}_1 = \text{В/ПИ} \quad \text{Эп}_2 = \text{ПИ/В}$$

Теперь можно вернуться к вопросу о правомерности использования одинакового названия по отношению к прямому и обратному показателю.

Главная причина такого подхода лежит в проблеме аналитических возможностях самого показателя.

Давайте рассмотрим прямой показатель эффективности:

$$\text{Эп}_1 = \text{В/БИ}$$

Используем для исследования данные предприятия А.

Таблица 1.4.1.

Показатель	январь 1998 г.	февраль 1998 г.
Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	78934000	79141000
Себестоимость продукции, тыс. руб.	72619880	73442848

Используя вышеуказанную формулу мы получим:

$$\text{Эп}_{\text{янв}} = \frac{78934000}{72619880} = 1,09$$

$$\text{Эпфер} = \frac{79141000}{73442848} = 1,08$$

Итак, мы получим, что эффективность производства составила в январе 1998 г. 1,09 руб./руб., а в феврале 1998 г. составила 1,08 руб./руб. Следовательно, можно сделать вывод о том, что эффективность производства снизилась на один пункт. И это несмотря на то, что выручка возросла на 2070 тыс. рублей.

К сожалению это максимум возможностей прямой формулы.

Мы сможем определить уровни эффективности за различные периоды, проанализировать изменение уровня эффективности в динамике. Но, к сожалению, данная модель не может раскрыть причины изменения. Мы не можем управлять эффективностью. На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что прямой показатель эффективности не аналитичен.

Конечно, можно использовать систему показателей. Однако, показатели могут быть разнонаправленными. Вспомните начало реформ. Падение производства сопровождалось ростом инфляции, объем производства падал, прибыль росла, себестоимость единицы продукции росла, производительности труда в стоимостном выражении росла, а в физическом выражении падала. Система разнонаправленных показателей не позволяет управлять процессом. Это возможно с использованием интегральных показателей и моделей, обладающих высокой аналитичностью.

Под высокой аналитичностью показателя следует понимать способность раскрыть процессы, происходящие внутри самого показателя, способность вскрыть причины изменения уровня показателя и способности управлять факторами, способными изменить уровень и динамику показателя.

Под аналитичностью показателя можно понимать его способность раскрываться на составляющие, его предрасположенность аддитивному разложению.

С этой целью рассмотрим прямой показатель:

$$\text{Эп}_1 = \text{В/БИ}$$

Относительный показатель можно разложить на составляющие, если числитель подлежит подобному разложению.

Выручку можно разложить на:

1. Выручку продукта № 1 + ... + Выручку продукции № n.
2. Выручку 1 цеха + ... + Выручка цеха № n.

Однако, такое разложение в относительном показателе не имеет экономического смысла, так как невозможно делить выручку цеха № 1 на общую себестоимость.

Таким образом, еще раз подтверждаем, что прямой показатель дает прямой и четкий ответ об уровне и динамике эффективности, однако, он не аналитичен.

Попробуем с этих же позиций рассмотреть обратный показатель:

$$\text{Эп}_2 = \text{БИ}/\text{В}$$

Бухгалтерские издержки можно разложить на элементы, составляющие себестоимость. Деление каждого элемента себестоимости на выручку экономически значимо и правомерно, отражает уровень эффективности использования каждого элемента бухгалтерских издержек.

Таким образом, вышеуказанный показатель можно назвать высокоаналитичным. Однако, следует помнить о маленьком неудобстве – прямо противоположной тенденции. Если Эп_2 снижается, то это означает рост эффективности, если Эп_2 растет – эффективность снижается.

4.2. Аддитивные модели эффективности

Превращение показателя в аддитивную модель отражает способность показателя к разложению на модель, состоящую из слагаемых.

Каждое слагаемое должно иметь экономический смысл и отражать стратегию анализа и управления.

Проще строить аддитивную модель на основе абсолютного показателя. Аддитивному разложению подлежит большинство абсолютных показателей.

Например, выручку, как мы уже показывали выше, можно разложить на выручку по продуктам, по цехам и т.д. Аналогично можно разложить и себестоимость по элементам.

Сложнее обстоит дело с относительными показателями. К сожалению не все относительные показатели всегда можно превратить в аддитивные модели. В качестве “лакмусовой бумаги” можно использовать критерии экономического смысла получаемых в качестве слагаемых показателей. Попробуем построить аддитивную модель на основе обратного показателя эффективности:

$$\text{Эп}_2 = \text{БИ}/\text{В}$$

Разложим бухгалтерские издержки на слагаемые. Для этого воспользуемся Положением о составе затрат, относимых на себестоимость. Однако для построения модели ограничимся следующими составляющими ее показателями:

- Материальные затраты (МЗ);
- Затраты на оплату труда (ЗОТ);
- Износ (И);
- Затраты на рекламу (РР);
- Командировочные расходы (КР);
- Представительские расходы (ПР);
- Прочие расходы относимые на себестоимость (ПрИ).

Каждое из слагаемых необходимо разделить на выручку:

$$\text{Эп}_2 = \text{БИ}/V = \text{МЗ}/V + \text{ЗОТ}/V + \text{И}/V + \text{РР}/V + \text{КР}/V + \text{ПР}/V + \text{ПрИ}/V$$

Мы выделили лишь 6 элементов себестоимости. Все остальные ограничено вошли в собирательный показатель ПрИ.

Каждое из слагаемых отражает насколько эффективно использовали тот или иной ресурс.

Экономика любого предприятия зависит от эффективности использования трех видов ресурсов:

- Материальные ресурсы;
- Люди;
- Основные фонды.

В нашей модели эффективность использования материальных ресурсов отражает показатель материалоемкости (Мп):

$$\text{Мп} = \text{МЗ}/V$$

Эффективность использования трудовых ресурсов (Этр) можно измерить с помощью следующего показателя:

$$\text{Этр} = \text{ЗОТ}/V$$

Следует заметить, что данный показатель отражает отношение затрат на трудовые ресурсы к выручке.

Эффективность использования основных фондов чаще измеряют с помощью фондоемкости и фондоотдачи.

Однако с точки зрения текущей сравниваемой эффективности такой подход не совсем корректен, так как издержки берутся прошлые, а выручка на текущий момент.

Будет вполне корректно если мы будем соотносить текущие издержки и текущую выручку.

К текущим издержкам эксплуатации основных фондов относят “износ”. Таким образом эффективность использования (Эоф) можно рассчитать:

$$\text{Эоф} = \text{И}/V$$

Остальные показатели отражают эффективность использования расходов на рекламу, командировочных расходов, представительских расходов и прочих издержек.

Следует заметить, что построение аддитивных относительных моделей позволяет решить еще одну проблему для большинства предприятий – перейти от бюджетного планирования к нормативному.

Возьмем к примеру расходы на рекламу. В большинстве компаний, как правило, это бюджетная величина. Например, в компании А в феврале 1998 года расходы на рекламу составили 395700 тыс. руб. Это бюджетная величина, чтобы перейти к нормативному подходу необходимо разделить сумму расходов на рекламу на выручку. Если величина расходов для текущего периода была оптимальной, то мы получим норматив:

$$PP/V = \frac{395700}{79141000} = 0,005 .$$

Аналогично можно поступить и с другими показателями.

В заключении следует заметить, что аддитивные модели могут быть построены и по показателям, входящим в первичную аддитивную модель. Тем самым можно констатировать, что можно построить систему аддитивных моделей.

4.3. Система аддитивного анализа и управления эффективностью

Итак, на основе аддитивных моделей можно создать систему анализа и управления эффективностью.

Для определения системного подхода целесообразно выделить этапы анализа и управления:

- I. Анализ первичного показателя эффективности.
- II. Построение и анализ первичной аддитивной модели эффективности.
- III. Определение проблемных зон.
- IV. Построение вторичных моделей на основе показателей проблемной зоны.
- V. Определение проблемных зон и точек.
- VI. Построение аддитивных моделей на основе проблемных зон.
- VII. Определение точек ответственности.
- VIII. Построение системы моделей для управления эффективностью производства.
- IX. Управление эффективностью.

Рассмотрим этапы подробнее. Итак, наше предприятие А имеет уровень эффективности равный 1,08. Но что это означает? Много это или мало?

Нельзя получить однозначный ответ на этот вопрос только по этому показателю. Обратный показатель равен 0,93 (см. табл. 1.4.1.).

Рассмотрим ретроспективный аспект анализа. В результате несложных расчетов мы видим, что в январе 1998 года этот показатель был равен 0,92. Следовательно, можно сделать вывод о том, что обратный показатель повысился на 1 пункт, значит эффективность производства снизилась. Однако снижение может быть вызвано внешними и внутренними причинами. Целесообразно проверить как изменялся уровень эффективности производства предприятия А по отношению к среднему показателю по отрасли в России и в регионе.

Данные эти можно получить в информационных отделах Госкомстата РФ и области (региона).

В нашем случае мы получаем следующие данные:

Таблица 1.4.2.

Уровень эффективности по отрасли в целом	0,93
Уровень эффективности предприятий отрасли региона	0,92

Полученные в соответствии с запросом данные свидетельствуют, что полученный в феврале 1998 г. по предприятию А уровень эффективности соответствует среднеотраслевому по России, однако на 1 пункт выше, чем у предприятий собственного региона, что свидетельствует о тенденции потери конкурентоспособности.

Попробуем для расширения спектра анализа использовать индексный анализ:

$$i_{\text{эп}} = \text{Эпф}/\text{Эпя} = 0,93/0,92 = 1,01.$$

где $i_{\text{эп}}$ – индекс эффективности производства;

Эпф – уровень эффективности производства в феврале;

Эпя - уровень эффективности производства в январе.

Таким образом уровень обратного показателя эффективности повысился на 1 %.

Путем подстановки значений формулы эффективности мы можем получить двухфакторную индексную модель:

$$\begin{aligned} i_{\text{эп}} &= \text{Эпф}/\text{Эпя} = \text{БИф}/\text{Вф} : \text{БИя}/\text{Вя} = \text{БИф}/\text{БИя} : \text{Вф}/\text{Вя} = \\ &= \frac{73442848}{72619880} : \frac{79141000}{78934000} = i_{\text{БИ}} : i_{\text{В}} = 1,01 : 1,00 = 1,01 \end{aligned}$$

где $i_{\text{БИ}}$ – индекс изменения бухгалтерских издержек;

$i_{\text{В}}$ – индекс изменения выручки.

Таким образом потеря уровня эффективности связана с опережающими темпами роста издержек по сравнению с выручкой.

Приступаем ко второму этапу – построению и анализу первичной аддитивной модели эффективности.

Модель должна быть индивидуальной, отражать особенности конкретного предприятия, стратегию его руководства.

В качестве примера приведем аддитивную модель эффективности производства предприятия А.

$$Эп = МЗ/В + ЗОТ/В + И/В + РР/В + КР/В + ПрИ/В$$

В результате анализа мы получаем следующие показатели.

Таблица 1.4.3.

Расчетная таблица

показатели период	Эп	МЗ/В	ЗОТ/ В	И/В	РР/В	КР/В	ПрИ/В
январь	0,92	0,64	0,24	0,02	0,005	0,005	0,01
февраль	0,93	0,66	0,23	0,02	0,0025	0,007	0,0105
Δ	+0,01	+0,02	-0,01	0	-0,0025	+0,002	0,0005

На основе ретроспективного анализа мы получили очень интересные данные. При снижении обратного показателя эффективности всего на 1 % (кстати этот процент дает потери в деньгах для предприятия А в феврале 7914 тыс. руб.) мы видим, что внутри аддитивной модели происходят достаточно серьезные изменения.

Так материалоемкость повысилась на 2 пункта. Эффективность использования трудовых ресурсов (обратный показатель), напротив снизилась на один пункт, снизилась рекламоемкость (РР/В) продукции на 0,25 пункта, и повысились обратные показатели эффективности использования издержек на командировки (КР/В) и прочих издержек (ПрИ/В) соответственно на 0,2 и 0,05 пунктов. Неизменным оказался уровень эффективности (обратный показатель) использования основных фондов.

Все показатели составляющих модели эффективности, где произошли отклонения уровня в динамике или по сравнению с нормативом, можно по праву назвать проблемными зонами и точками. Зона предполагает возможность разложения показателя на аддитивную модель. Проблемной точкой условно называется показатель, который невозможно или не целесообразно в данной конкретной ситуации разлагать на аддитивную модель.

Проблемной зоной и точкой называется показатель вне зависимости от направленности его изменения.

Если эффективность снижается, то значит необходимо раскрыть причины и локализовать их и стратегически воздействовать на них, восстановить эффективность или повысить ее. Проблемную зону или точку обведем в прямоугольник.

Наша первичная модель будет выглядеть следующим образом:

$$\boxed{\text{Э}_{\Pi}} = \boxed{\text{МЗ/В}} + \boxed{\text{ЗОТ/В}} + \boxed{\text{И/В}} + \boxed{\text{РР/В}} + \boxed{\text{КР/В}} + \boxed{\text{При/В}}$$

Каждую проблемную зону целесообразно разложить на аддитивную модель. Для начала возьмем ветвь показателя материалоемкости. Для этого необходимо разложить материальные затраты на составляющие. Состав материальных затрат официально утвержден:

$$\text{МЗ} = \text{С} + \text{ВМ} + \text{Т} + \text{Э} + \text{КИ} + \text{ПФ} + \text{ПРМЗ}$$

где: С – сырье и основные материалы;
ВМ – вспомогательные материалы;
Т – топливо;
Э – энергия;
КИ – комплектующие изделия;
ПФ – полуфабрикаты;
ПРМЗ – прочие материальные затраты.

Соответственно аддитивная модель материалоемкости будет выглядеть следующим образом:

$$\text{МЗ/В} = \text{С/В} + \text{ВМ/В} + \text{Т/В} + \text{Э/В} + \text{КИ/В} + \text{ПФ/В} + \text{ПРМЗ/В}.$$

Каждое слагаемое модели отражает насколько эффективно (в динамике или в сравнении) используются элементы материальных ресурсов.

Результаты расчетов представлены в таблице 1.4.4.

Таблица 1.4.4.

Расчетная таблица

показатели период	МЗ/В 0	С/В 1	ВМ/В 2	Т/В 3	Э/В 4	КИ/В 5	ПФ/В 6	ПРМЗ/В 7
январь	0,64	0,42	0,005	0,02	0,09	0,03	0,01	0,005
февраль	0,66	0,45	0,006	0,02	0,09	0,02	0,0019	0,005
Δ	+0,02	+0,03	+0,001	-0,01	0	-0,01	+0,009	0

Из расчетной таблицы мы видим, что проблемными зонами являются все, кроме 4 и 7 показателей, по ним также целесообразно построить аддитивные модели.

В качестве примера возьмем показатели сырьемкости. Сырье и основные материалы не представляет труда разложить на составляющие. Для этого потребуется отчетность и технолог.

При этом условно сырье можно представить в следующем виде:

$$C = C_1 + C_2 + \dots + C_n.$$

где: C_1 – стоимость первичного вида сырья;
 $C_{2,n}$ – стоимость всех остальных видов сырья.

Аддитивная модель эффективности использования сырья будет выглядеть следующим образом:

$$C/V = C_1/V + C_2/V + C_3/V + \dots + C_n/V.$$

Эта модель конечная в этой вертикали и в ней определяются уже проблемные точки.

Следует особо отметить, что отклонения могут быть вызваны не только технологическими признаками, но и факторами менеджмента и маркетинга. Так простые ассортиментные сдвиги иногда могут внести коррективы в уровни сырьемкости и материалоемкости.

В некоторых случаях целесообразно специально выявить влияние ассортиментной политики на уровень сырьемкости. Недооценивать этот фактор нельзя. Если ассортиментные сдвиги очень существенны, то можно сравнить фактический уровень сырьемкости с нормативным (условно-нормативный).

Таким образом, схему анализа материалоемкости можно представить в следующем виде:

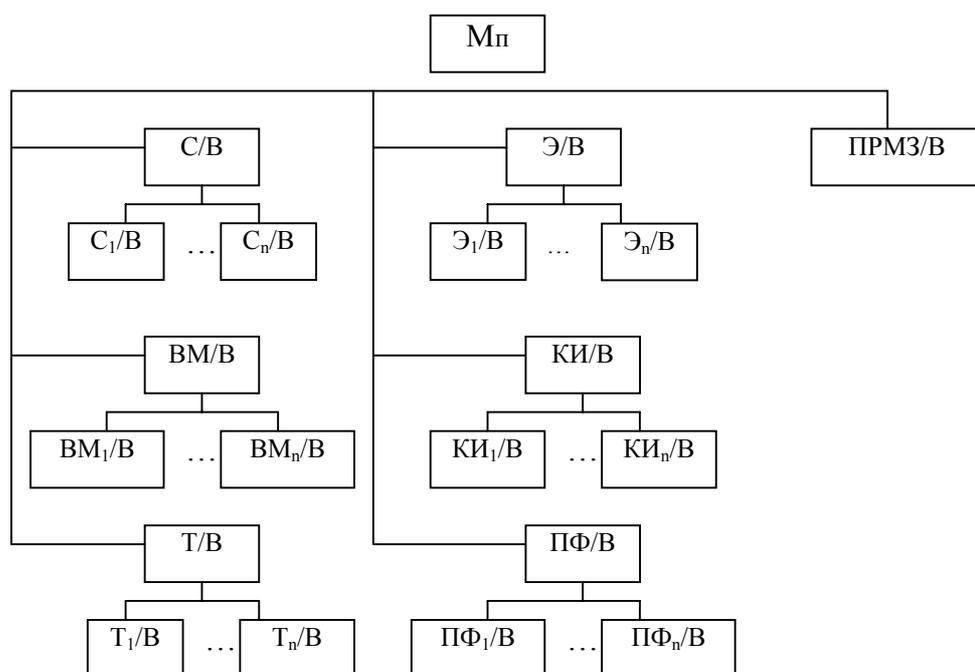


Рис. 1. Схема анализа материалоемкости на основе аддитивных моделей

На основе аддитивных моделей мы можем найти проблемные зоны и точки. Иначе мы можем определить какой продукт, какой вид материальных ресурсов, какой цех, какое оборудование сегодня приводит к росту или снижению эффективности производства.

Мы рассмотрим только одну вертикаль модели эффективности. Аналогично можно рассмотреть возможность построения аддитивных моделей и по другим компонентам первичной модели эффективности. Причем количество ступеней может быть и больше, чем в случае с материалоемкостью.

Рассмотрим кратко несколько примеров такого разложения:

1. Эффективность использования трудовых ресурсов можно разложить на эффективность оплаты труда (ОТ/В) и эффективность затрат в виде отчислений во внебюджетные фонды (ОВФ/В):

$$ЗОТ = ОТ/В + ОВФ/В.$$

Оплату труда можно разложить на оплату труда управленческого персонала и рабочих.

Отчисления во внебюджетные фонды так же можно дифференцировать на конкретные платежи.

2. Эффективность использования основных фондов так же можно представить в виде модели из двух показателей: эффективности использова-

ния активной части основных фондов (Иофакт/В) и пассивной части основных фондов (Иофпас/В):

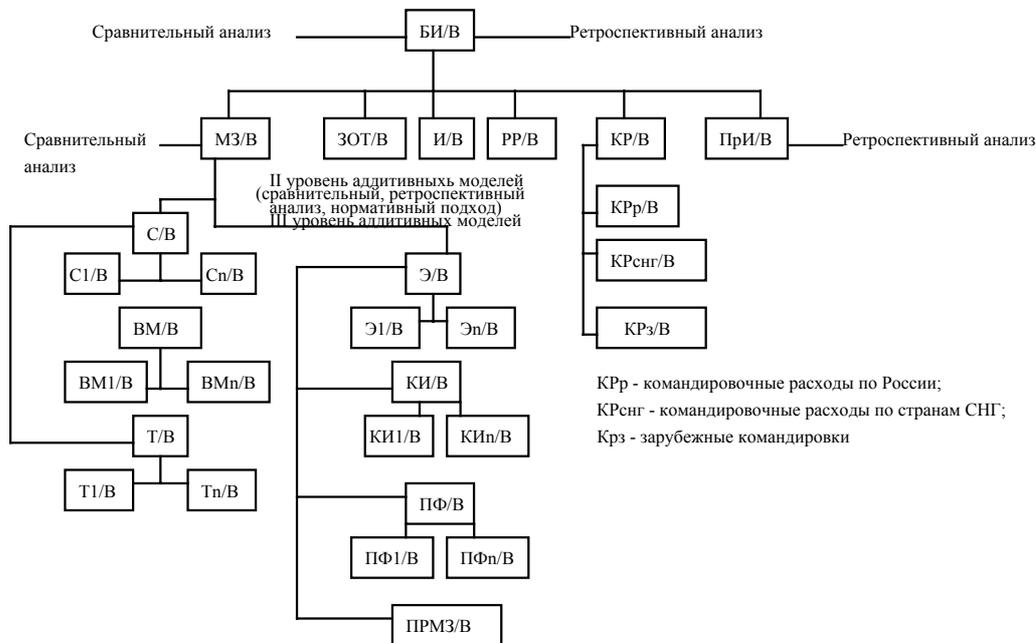
$$И/В = \text{Иофакт/В} + \text{Иофпас/В}$$

На следующей ступени основные фонды могут быть разложены на составляющие в соответствии с классификацией основных фондов.

3. Эффективность рекламной деятельности так же можно разложить на аддитивную модель, например, со следующими составляющими:

- эффективность затрат на телерекламу;
- эффективность затрат на радиорекламу;
- эффективность затрат по газетной рекламе;
- эффективность затрат по другим видам рекламы.

В целом несложно представить систему аддитивных моделей в



следующем виде (см. рис. 1.4.1.).

Следует объективно сказать, что аддитивные модели позволяют быстро, полно и объективно оценить не только уровень эффективности, но и определить факторы, которые влияют на изменение уровня эффективности.

Систему моделей можно использовать не только на стадии анализа, но и на стадии планирования и управления.

Однако аддитивные модели могут проанализировать влияние только явных факторов, которые включаются в модели. Вопросы управления неявными факторами могут быть решены на основе мультипликативных моделей.

4.4. Использование мультипликативных моделей

Мультипликативная модель имеет целый ряд особенностей. Сам термин “мультипликативная” происходит от мультфильма. Смысл очень прост. Представьте себе рисованный мультфильм. Чтобы смотреть каждый минутный кадр очень много рисунков необходимо нарисовать и заснять.

В экономике мультипликативные модели дают обратный эффект. Все изменения в экономике мультипликативные модели позволяют рассмотреть эти изменения условно, в виде покадрового режима – очень медленно. Это позволяет увидеть незаметные в обычном режиме анализа явления, вскрыть влияние неявных факторов.

Таким образом аддитивные и мультипликативные модели могут взаимодополнять друг друга. Именно соединение аддитивных и мультипликативных моделей позволяет создать комплексную систему анализа и управления эффективностью.

При построении мультипликативных моделей целесообразно строго придерживаться специально разработанным правилам:

1. Каждый фактор-сомножитель модели должен иметь самостоятельное экономическое значение.
2. Каждая пара прилегающих друг к другу факторов при перемножении должна давать новый показатель, имеющий самостоятельное значение.
3. При перемножении всех факторов-сомножителей мы должны получить исходный исследуемый показатель.

Все эти три правила позволяют безошибочно построить значимую мультипликативную модель эффективности производства.

Технология построения модели достаточно проста. Вначале необходимо выделить неявные факторы, которые могут повлиять на уровень эффективности. Затем, на основе вышперечисленных трех правил необходимо построить на основе выделенных неявных факторов мультипликативную модель.

Возьмем в качестве исходного показателя материалоемкость продукции.

Необходимо выделить неявные факторы. В качестве неявных факторов можно использовать следующие:

- зарплата;
- премиальный фонд;
- премии за экономию ресурсов;
- изменение стоимости активной части основных фондов;
- текучесть кадров;
- изменение доли рабочих в общей списочной численности работников;
- изменение доли пассивной части основных фондов.

Исходя из перечисленных неявных факторов можно построить следующую модель:

$$M_{п} = MЗ/В = MЗ/ОФакт \times ОФакт/ОФ \times ОФ/ССИр \times ССИр/ССИ \times ССИ/Пэмр \times Пэмр/ФП \times ФП/ФОТ \times ФОТ/В.$$

Таким образом, мы построили восьмифакторную мультипликативную модель.

Часто говорят о том, что мультипликативная модель не имеет смысла, так как при перемножении всех факторов мы получим исходный исследуемый показатель. Но ведь это третье правило построения модели.

Мультипликативная модель действует не в статике, а в динамике.

$$iM_{п} = M_{п1}/M_{п0} = iMЗ/iВ = i(MЗ/ОФакт) \times i(ОФакт/ОФ) \times i(ОФ/ССИр) \times i(ССИр/ССИ) \times i(ССИ/Пэмр) \times i(Пэмр/ФП) \times i(ФП/ФОТ) \times i(ФОТ/В)$$

Если индекс равен единице, то это означает, что данный фактор в данное время никак не воздействует на уровень эффективности. Если данная ситуация повторяется три и более раз, то этот показатель целесообразно из модели убрать.

Если фактор имеет значение меньше единицы, то это значит, что данный показатель действует понижающе на исследуемый показатель, а если больше единицы – то, повышающе.

Мультипликативные модели могут и должны быть построены для каждого ключевого показателя системы аддитивных моделей.

5. Специальные задачи контроллинга

5.1. Контроллинг инвестиций

Одно из важнейших функциональных задач контроллинга является обслуживание сферы инвестиций.

В последние десятилетия сформировался облик инвестиционного контроллинга, основными направлениями которого являются:

- планирование и осуществление инвестиционной деятельности;
- реализация инвестиционного проекта (проект-контроллинг);
- бюджетный контроллинг проекта;
- контроллинг инвестиционной деятельности.

Мировая практика сформировала перечень задач инвестиционного контроллинга:

1. Составление данных по инвестиционным решениям;
2. Координация получения информации;
3. Развитие средств планирования инвестиций;
4. Установление бюджета инвестиций;
5. Проверка и контроль инвестиционных заявок;
6. Проведение расчета инвестиций;
7. Контроль проекта по существу дела и по времени;
8. Текущий подсчет инвестиций;
9. Контроль бюджета;
10. Достижение целей предприятия в сфере инвестиционной деятельности.

В практике западных компаний стратегический инвестиционный контроллинг обеспечивает реализацию будущих шансов, снижает влияние рисков, формирует стройную систему стратегического инвестиционного планирования.

Стратегический подход к управлению инвестициями начинается с формирования классификации инвестиций.



Рис. 1.5.1. Классификация инвестиций

Приведенную классификацию могут дополнить следующие виды инвестиций:

Иностранные инвестиции – вложения иностранного капитала, а также капитала зарубежных филиалов российских юридических лиц в предприятия и организации на территории России с целью получения последующего дохода. Инвестиции делятся на прямые, портфельные и прочие.

Прямые инвестиции – инвестиции сделанные юридическими или физическими лицами, полностью владеющими предприятием или контролирующими не менее 50 % акций и акционерного капитала предприятия.

Портфельные инвестиции – покупка акций, векселей и других долговых ценных бумаг. Они составляют не менее 10 % в общем акционерном капитале предприятия.

Инвестиции, не попадающие под определение прямых и портфельных, указываются как **прочие**.

Приведем некоторые данные по инвестициям в Россию

Таблица 1.5.1.

**Объем инвестиций от иностранных инвесторов по видам
(миллионов долларов США)**

	1994	1995
Всего инвестиций	1053,4	2796,7
в том числе:		
прямые инвестиции	548,9	1876,9
из них:		
взносы в уставной фонд	-	1346,9
кредиты, полученные от зарубежных совладельцев предприятий	-	329,1
прочие	-	200,9
портфельные инвестиции	0,5	30,0
из них:		
акции	-	2,4
долговые ценные бумаги	-	27,6
в том числе:		
краткосрочные	-	20,8
долгосрочные	-	6,8
прочие инвестиции	504,0	889,8
из них:		
торговые кредиты	-	162,4
прочие вклады	-	487,0
банковские вклады	-	6,5
прочее	-	233,9

Для полноты рассмотрим два аспекта:

- структуру источников финансирования (табл. 1.5.2.);
- структуру производственных инвестиций (табл. 1.5.3.).

Таблица 1.5.2.

Структура источников финансирования капитальных вложений

	1994	1995
	процентов	
Федеральный бюджет	13,4	11,0
Бюджеты субъектов Федерации	10,6	10,5
Собственные средства предприятий и организаций	64,2	62,5
Средства индивидуальных застройщиков	2,3	3,0
Бюджетный фонд государственной поддержки приоритетных отраслей, централизованные внебюджетные фонды и другие источники	9,5	13,0

Таблица 1.5.3.

Структура производственных инвестиций по отраслям экономики

	1994	1995
	проценты	
Топливная промышленность и энергетика	36,9	43,4
Машиностроение	4,1	2,9
Металлургия	6,6	7,3
Химическая и нефтехимическая промышленность	2,6	2,7
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	1,9	1,6
Строительство и промышленность строительных материалов и конструкций	7,8	4,9
Транспорт и связь	16,5	18,4
Другие отрасли	23,6	18,8

Критериями оценки инвестиций могут быть:

- **Эффективность инвестиций:**
- издержки;
- покрытие расходов;
- прибыль.

- **Рентабельность инвестиций:**
- заемный капитал;
- расходы;
- доходы.

- **Риск:**
- срок амортизации.

- **Ликвидность:**
- возможности финансирования.

Оценить эффективность инвестиций можно на основе модели эффективности:

$$Эи = \text{эффект/затраты} \quad \text{или} \quad \text{затраты/эффект},$$

где под затратами целесообразно понимать затраты на инвестиции (сами инвестиции, налоги, проценты по инвестиционному кредиту, затраты на страхование, обеспечение возвратности инвестиций, другие платежи). Под эффектом можно понимать выручки или прибыли.

Расчет рентабельности инвестиций можно производить по следующей схеме:

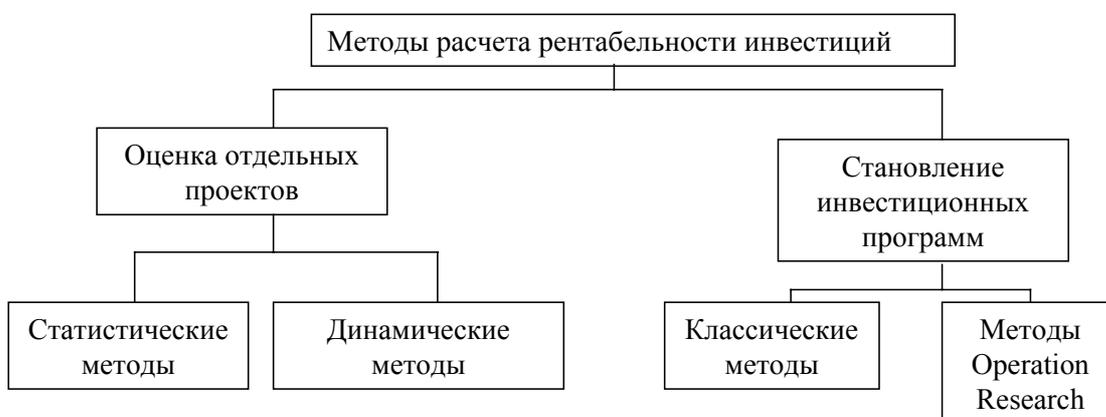


Рис. 1.5.2. Методы расчета рентабельности инвестиций

Рассмотрим краткую характеристику методов расчета рентабельности инвестиций:

1. Статистические методы расчета рентабельности инвестиций

1.1. Расчет сопоставления затрат

Расчет сопоставления затрат устанавливает затраты двух или нескольких вариантов инвестиций. Выбирается та альтернатива, которая в сравнении показывает наибольшую экономию затрат. Включенные в расчет издержки являются среднегодовыми значениями. Считается, что эти значения репрезентативны для всего срока эксплуатации инвестиционного объекта. Главной областью применения расчета сопоставления затрат являются инвестиции на проведение рационализации основных фондов.

1.2. Расчет сопоставления прибыли

Если в результате инвестиции изменяется также доход, следует применять расчет сопоставления прибыли. Критерием для оценки инвестиций является среднегодовая прибыль как разница между дополнительными доходами и издержками. Областью применения этого метода являются экстенсивные инвестиции. Информационность расчетов со-

поставления издержек и прибыли может быть повышена через дополнительные расчеты рентабельности и амортизации.

1.3. Расчет рентабельности

При расчете рентабельности среднегодовая прибыль или экономия затрат приводятся в соотношение со средним замороженным капиталом. Результатом является статистическая рентабельность, начисление средних процентов. Инвестиция выгодна тогда, если инвестор превысил заданное начисление минимальных процентов. Выходной величиной могут быть также релативированные прибыли РОИ. Они соотносятся с соответствующим средним замороженным капиталом инвестиционного объекта, который необходим для достижения прибыли. Следует предпочесть альтернативу с наибольшей рентабельностью.

1.4. Расчет амортизации

С помощью расчета амортизации определяется период времени для возвращения капиталовложений. Результатом расчета является время амортизации. Оно образуется как коэффициент капиталовложения и среднего кэш-флоу. Кратчайшее время амортизации – это критерий выгоды.

2. Динамические методы расчета рентабельности инвестиций

По сравнению со статическими динамические методы имеют два преимущества:

- рассмотрение средних данных заменяются индивидуальным учетом платежей в отдельные годы в течение всего срока эксплуатации;
- посредством применения процентов учитывается временное различие в поступлении платежей. Определенная сумма денег, которая имеется уже сегодня значит больше, чем, например, та же сумма, которая поступит только через пять лет.

2.1. Метод оценки стоимости капитала

При методе оценки стоимости капитала все вызванные инвестицией расходы и доходы дисконтируются посредством калькуляционной процентной ставки ко времени принятия решения.

<p>Благодаря этому узнают наличную стоимость (стоимость капитала) инвестиции, которая является также масштабом сравнения. Наилучшим вариантом является вариант с наибольшей стоимостью капитала. Если стоимость капитала негативная, тогда инвестиция неэффективна. На нее начисляются проценты с процентной ставкой, которая меньше, чем калькуляционная процентная ставка.</p>
--

2.2. Метод аннуитета

Он является модифицированной формой метода определения стоимости капитала. Стоимость капитала инвестиций здесь с учетом начисления процентов равномерно распределяется по **всем** периодам. Полученные таким образом стоимости (аннуитеты) показывают, какая годовая нагрузка или какая годовая прибыль возникает в результате инвестиций.

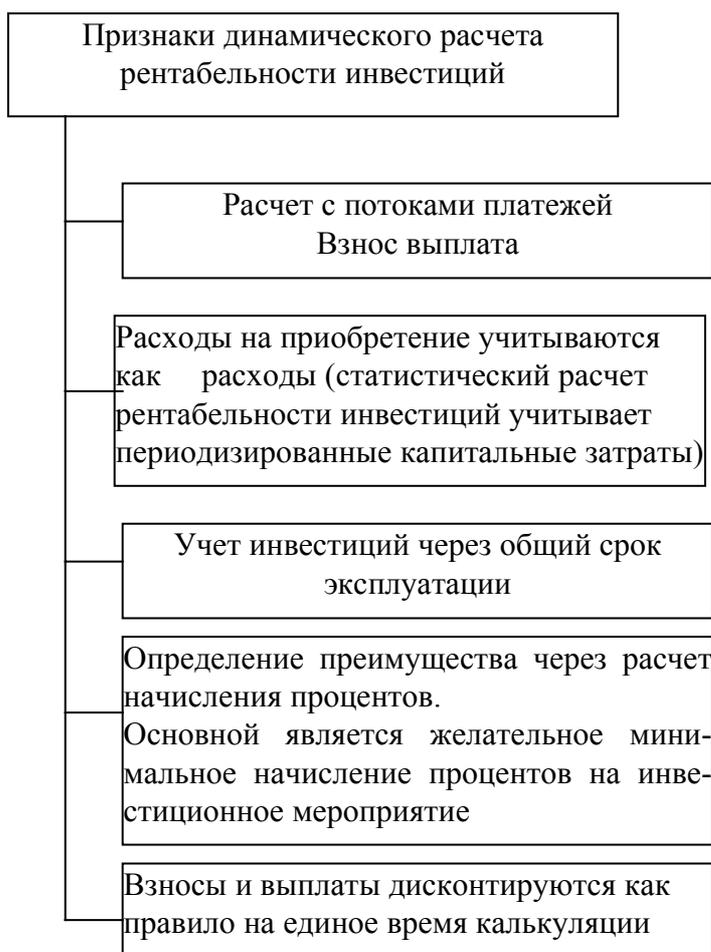
2.3. Метод внутренней процентной ставки

Он представляет обращение метода определения стоимости капитала. Здесь не задается никакой процент, которым облагается капиталовложение, а определяется сама дисконтирующая процентная ставка. Инвестиция выгодна, если ее внутренняя процентная ставка не меньше, чем калькуляционная процентная ставка.

2.4. Динамический расчет амортизации

В противоположность статистическому расчету амортизации он учитывает проценты.

Остановимся на признаках динамического расчета инвестиций.



С учетом вышесказанного можно выделить следующие методы анализа:

- статистические;
- динамические;
- функционально-стоимостной анализ;
- аддитивные методы;
- мультипликативные методы;
- некоторые блоки реинжиниринга.

5.2. Контроллинг финансового оздоровления предприятия

В России к сожалению не снижается уровень неплатежеспособных предприятий. Сегодня этот уровень колеблется от 45 до 92 процентов. Растет и число предприятий, признанных банкротами. Однако, если от цифр отойти, то сегодня важно осознать, что через процедуры банкротства проблему подъема экономики России не решить. Во-первых, нет такого количества высших управляющих, а с 1 марта 1998 г. арбитражные суды должны утверждать высшими (конкурентными и арбитражными) управляющими граждан, прошедшие обучение на специализированных курсах и аттестацию в ФСДН.⁸

Во-вторых, страна не готова пока к осуществлению активной инвестиционной политики.

В-третьих, в стране не выработан механизм антикризисное управление на государственном уровне.

Высокая доля неплатежеспособных предприятий не может и дальше все оставлять по-прежнему. Необходима государственная политика по выводу предприятий из кризиса.

В дополнении к процедурам банкротства (цели и принципы показаны на рис. 1.5.2.1.) 30 октября 1997 г. было принято постановление Правительства России “О реформе предприятий и иных коммерческих организаций” № 1373. Уточнена система банкротства в антикризисной программе Правительства (ноябрь 1998г.).

Данное постановление замыкает круг действий органов государственного управления по отношению к неплатежеспособным предприятиям - предприятиям попавшим в полосу кризиса, для которых возможны следующие пути:

- восстановление платежеспособности без процедур банкротства за счет собственного и заемного капитала;
- банкротство и последующая процедура ликвидации;
- банкротство и последующая процедура финансового оздоровления;
- продажа предприятия;
- реформирование предприятия.

Период реформ дал большой объем информации о причинах кризиса. В общем виде комплексные причины кризиса предприятий можно представить в следующем виде (рис. 1.5.3.).

Анализ предприятий признанных банкротами дал возможность выделить следующие причины кризиса:

1. Проблемы ликвидности, так как краткосрочные расходы на постоянные и переменные издержки не покрываются от доходов.
2. Последствия денежной реформы 1992 г. (потеря оборотных средств).

⁸ Сегодня подготовлено и аттестовано чуть более 3000 человек

3. Высокая задолженность и превышение пассивов над активами предприятий.
4. Слишком высокие издержки в расчете на единицу продукции или слишком низкая производительность вследствие избытка персонала более чем на 50 % (в сфере управления и в производстве). Дальнейшими причинами являются: недостатки в организации и в материально-техническом снабжении, неудовлетворительная технологическая оснащенность. Но все еще некоторую свободу действий обеспечивают на 50 – 60 % более низкие расходы по заработной плате.
5. Не отвечающие требованиям рынка продукты и услуги. 30 –50 % стратегических областей деятельности (СГФ) нужно ликвидировать. Остальные СГФ можно сделать конкурентоспособными и прибыльными совместно с зарубежными партнерами.
6. Слишком большая “глубина” производства, возникшая из-за отсутствия международного разделения труда и недостатков экономики. Потеря стратегических партнеров в бывшем СССР.
7. Потеря конкурентоспособности продукции, прежде всего по цене.
8. Потеря традиционных рынков сбыта (бывшие республики СССР, страны СЭВ, страны Африки, Азии, Латинской Америки).
9. Техническое, моральное устаревание основных фондов.
10. Общениационая неплатежеспособность.

Причины кризиса безусловно лежат не только в чисто экономической плоскости. Интересен в этом отношении исследования причин неплатежей в Германии.

Проблемы неплатежей привели к усилению тенденций банкротства. Об этом говорит национальная статистика Германии.

Так в 70-ые годы кризисам неплатежеспособности подвергалось около 10 тыс. предприятий в год. В 80-ые годы – 18–19 тыс. предприятий в год. В 90-ые годы – 20-25 тыс. предприятий в год.

По итогам исследования профессор Х. Бренер (Германия), в своей книге “Руководство предприятием, обеспечивающем прибыль” (г. Мюнхен 1988 г.), выделил десять наиболее распространенных причин неплатежеспособности:

1. Неуравновешенное соотношение между собственным и чужим капиталом.
2. Недостаточная квалификация предпринимателей.
3. Недостаточные знания руководства.
4. Недостаточный уровень информации.
5. Недостаточная ориентация на рынок.
6. Слабый сбыт.
7. Недостатки в предоставлении и контроле за кредитами со стороны банков.
8. Низкая платежная мораль клиентов.
9. Неплатежеспособность получателей.
10. Недостатки в счетоводстве.

Службы контроллинга на уровне предприятия и отрасли должны качественно анализировать и управлять показателями платежеспособности.

Таблица 1.5.4

Общие показатели платежеспособности

№ п\п	Название показателей и способ расчета		Примечание
1.	Общий коэффициент покрытия	(Материальные и денежные оборотные средства) : (краткосрочные заемные средства плюс Расчеты и прочие пассивы) = (запасы и затраты – Расходы будущих периодов + Денежные средства, расчеты и прочие активы – Расходы, не перекрытые средствами фондов и целевого финансирования) : (Краткосрочные кредиты – Ссуды, не погашенные в срок + Расчеты и прочие пассивы)	Обобщающий показатель ликвидности. Указывает, какая часть обязательств по кредитам и расчетам можно погасить, мобилизовав все оборотные средства. Необходимое значение больше 1. Оптимальное значение 2,0-2,5.
2.	Коэффициент абсолютной ликвидности	(Оборотные средства в деньгах) : (Краткосрочные обязательства предприятия) = (Расчетный счет + Ссуды, не погашенные в срок + Расчеты и прочие пассивы)	Указывает, какая часть краткосрочных обязательств предприятия может быть немедленно погашена за счет денежных средств на расчетном счете и прочих счетах в банках. Теоретически достаточное значение 0,20–0,25.
3.	Промежуточный коэффициент покрытия	(Денежные средства и краткосрочные ценные бумаги и расчеты) : (Краткосрочные обязательства предприятия) = (Денежные средства, расчеты и прочие активы – Расходы, не перекрытые средствами фондов и целевого финансирования) : (Краткосрочные кредиты + Ссуды, не погашенные в срок + Расчеты и прочие пассивы)	Указывает, какая часть краткосрочных обязательств предприятия может быть немедленно погашена за счет средств на расчетных счетах в банках, средств в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам с клиентами. Теоретически оправданные оценки 0,7-0,8.

4.	Показатели общей платежеспособности	(Стоимость реальных активов) : (Общая сумма заемных средств) = = (Основные средства + Производственные запасы) : (Кредиты и другие заемные средства)	Указывает, какая часть реальных активов финансируется за счет заемных средств
5.	Коэффициент чистой выручки	(Чистая прибыль после уплаты налогов + Амортизационные отчисления) : (Выручка от реализации без налога на добавленную стоимость)	Характеризует удельную величину остаточной денежной наличности в общей выручке от реализации продукции, то есть указывает, сколько чистой выручки приходится на каждый рубль выручки от реализации.
6.	Оценка сохранности собственных финансовых ресурсов в уставном фонде	Уставной фонд на конец отчетного периода, откорректированный на величину взносов акционеров и участников, должен быть не меньше, чем на начало периода.	Применяется в основном для акционерных обществ.

Задачи служб контроллинга заключаются в решении четырех задач:

- предотвращение банкротства;
- контроллинг финансового управления;
- контроллинг финансового оздоровления;
- контроллинг реформирования предприятия.

Общей задачей является задача управления различными фазами кризисного процесса. В целях формирования антикризисной программы можно рекомендовать следующую схему фаз кризиса.

Каждая фаза имеет свои особенности управления. Так стратегический кризис требует не просто обновления, а смены стратегического курса развития фирмы. Кризис рентабельности требует локальных стратегий снижения издержек (например, перевод по максимуму их в разряд переменных издержек), оптимизация целевой стратегии и т.д.

Однако важно соблюдать общие принципы и укладываться в общую схему модели управления кризисом.



Рис. 1.5.3. Комплексные причины кризисов



Рис. 1.5.2.1. Цели и принципы системы банкротства и финансового оздоровления

Управление кризисным предприятием предполагает нивелирование и ликвидацию причин кризиса.

В большинстве случаев внешними и внутренними причинами кризиса являются резкие изменения в следующих сферах:

А. Продукция / рынки:

- предложение номенклатуры продукции;
- сегментация круга покупателей и заказчиков;
- ценовые факторы;
- сбыт и распространение продукции;
- усиление конкуренции.

Б. Производство:

- поиски новых источников сырья;
- затратные технологические процессы;
- технический уровень и технологии;
- рабочая сила;
- недозагруженность оборудования.

В. Менеджмент:

- негибкость;
- отсутствие должного опыта;
- потеря основных работников.

Г. Финансовое положение:

- неэффективность структуры капитала;
- слабое управление движением ликвидности;
- кредиты;
- бартер;
- неплатежеспособность партнеров.

Самое сложное в процедурах по отношению к предприятиям-банкротам это подготовка и осуществление плана финансового оздоровления, на что команде высшего управления отводится очень короткий период времени (12 месяцев с пролонгацией до 18).

Предпосылки для осуществления финансового оздоровления должны включать в себя следующие реальные возможности:

- возможность создания коллектива менеджмента. Опыт антикризисного управления в России показал необходимость применения командного подхода;
- возможность и необходимость мотивации коллектива;
- концентрация не сильных сторон коллектива;
- планирование прибыли в первый раз;
- возможность формирования новой культуры на предприятии;
- корректировка или изменение миссии предприятия.

Задачи финансового оздоровления можно выразить следующими позициями:

- быстро создать новое доверие по отношению к участвующим банкам, покупателям и поставщикам;
- быстро установить новое доверие к руководящим кадрам и работникам посредством убеждения, компетенции, мотивации и кооперативного стиля руководства;
- принять немедленные меры по снижению издержек и созданию ликвидности (сокращение резервов, работать неполную рабочую неделю, сокращение рабочих мест, увеличение срока платежей, сокращение периода дебиторской задолженности и т.д.);
- посредством краткосрочных мер обеспечить предприятию некоторую свободу действий и при этом не упускать из вида долгосрочные стратегические аспекты;
- в течение выделенного государством срока восстановить платежеспособность предприятия, а в дальнейшем увеличить эффективность производства.

В процессе финансового оздоровления необходимо:

- обеспечить финансовое равновесие;
- расследование причин:
 - неплатежеспособность;
 - превышение пассивов над активами;
 - недозагрузки основных фондов и последствия этого;
 - снижение конкурентоспособности.

Финансовое оздоровление должно включать как минимум два шага:

1. Кэш-менеджмент (точное наблюдение за доходами и расходами).
2. Стратегическая ориентация.

Финансовое оздоровление должно охватывать следующие сферы действия:

- расширение сбыта (поиск новых рынков);
- изменение цен;
- управление постоянными расходами;
- управление переменными расходами;
- использование метода покрытия издержек.

Более подробно стратегия государства по финансовому оздоровлению изложена в проекте соответствующего закона, который планируется принять.

Как отмечает в своих работах П. Хорват, контроллинг – это планирование, контроль и информационное обеспечение для улучшения руководящей роли государства.

Контроллер должен быть внутренним консультантом для руководства. Он должен обладать следующими качествами:

- кооперативное поведение;
- способность убеждать;
- выносливость и настойчивость;
- способность постоянно изменять свою деятельность;
- признавать изменчивость связи между причиной и действием;
- быть не просто единицей в штате, а уметь “достаточно точно” работать;
- противодействовать формальным структурам;
- обладать духом предпринимательства, даже не будучи предпринимателем;
- уметь хорошо продавать свой собственный труд (самомаркетинг).

Контроллер должен запомнить:

- посредством краткосрочных мер обеспечить простор действий предприятия и при этом не упускать из вида стратегические меры;
- финансовое оздоровление нельзя провести лишь путем сокращения издержек и создания ликвидности;

- обеспечить выживание предприятия означает: предпочтение ликвидности перед рентабельностью оборотом;
- в соответствии с решением собрания кредиторов необходимо погасить кредиторскую задолженность с учетом восстановления платежеспособности.

Финансовое оздоровление предприятия предполагает восстановление его платежеспособности, оздоровление предприятия: цель финансового оздоровления с позицией государства означает сохранение предприятия, рабочих мест. Успех финансового оздоровления во многом зависит от способности группы контроллинга провести точное исследование причин кризиса и выработки стратегии финансового оздоровления.

При создании концепции финансового оздоровления следует учесть:

- не упускать из вида стратегические потребности;
- сократить время складирования;
- обновить технологию и методы производства (гибкое изготовление);
- приобрести снова доверие у банков, клиентов и поставщиков;
- создать доверие к руководящим кадрам и сотрудникам;
- проводить немедленные меры по снижению издержек и обеспечению ликвидности;
- провести переоценку основных фондов и рыночную оценку реализуемых основных фондов;
- поставить на консервацию часть неиспользуемых основных фондов.

В общем виде концепцию финансового оздоровления предприятия можно условно разделить на три составляющих:

- I. Концепция продукта.
- II. Концепция производства.
- III. Концепция в отношении работников.

Концепция продукта предусматривает анализ жизненного цикла каждого продукта, портфолиоанализ, брейк-эвен анализ; метод покрытия издержек. Главная цель оптимизации ассортиментной политики.

По концепции производства целесообразно задать следующие вопросы:

- На каких местах размещения производства Вы хотите концентрироваться?
- Какие технологические позиции имеют эти производственные сооружения по сравнению с конкурентами и как их улучшить?
- Как улучшить коэффициент производственной инфраструктуры (например, логистику – материально-технологическое обеспечение) и системы (например, электронную обработку данных)?
- Как можно снизить расходы или повысить производительность, не прибегая к инвестиционным мерам? Путем:
 - сокращения числа работников;
 - привлечение новых поставщиков материалов;
 - уменьшение глубины производства;
 - улучшенного материального потока;
 - мотивации работников?
- Где и с каким приоритетом во времени следует инвестировать?
 - НИОКР;
 - производство;
 - сбыт;
 - прочая инфраструктура;
 - работники.
- Когда проявится результат этих инвестиций?
- Какие имеются собственные источники финансирования инвестиций (например, утилизация, продажа ненужного для производства имущества)?
- Какие виды финансирования со стороны могут приниматься в расчет?
 - кредит;
 - партнеры по совместным предприятиям;
 - лизинг.
- Как высоки результирующиеся из этого затраты на выплату процентов?
- Возможна ли для обеспечения занятости с прежними установками зарплата за производственную работу?
- Существует ли уже договора относительно зарплат за производственную работу?
- Какие основные фонды полностью не участвуют в производстве и почему?
- Оптимально ли стоит сегодня основные фонды?

В соответствии с вышесказанным целесообразно использовать следующую схему концепции финансового оздоровления:

- Концепция продукции;
 - Концепция производства.
- Потребность в инвестициях
(инвестиции на расширение, рационализацию, замену).
 - Отработка стратегических альтернатив.
 - Осуществление расчета рентабельности инвестиций.
 - Балансирование с возможностями финансирования.

Рис. 1.5.5. Концепция финансового оздоровления

1. Инвентаризация

2. Разработка стратегии:

- Определить цели.
- Как предприятие переживет последующие полгода?
- Какие меры необходимы?
- Составить план активностей и план-график.
- Точно установить ответственность.
- Кто за что до какого времени несет ответственность?

1. Принятие немедленных мер:

- Сокращение персонала до минимума.
- Строгий контроль заказов.
- Стоп инвестициям.
- Продажа основных средств.
- Ликвидация складированных готовых изделий (распродажа по сниженным ценам).
- Контроль для пресечения разбазаривания и воровства.

Перед формированием плана финансового оздоровления целесообразно воспользоваться очень важной для этого случая цитатой из книги Д-р. й Крузе “Воспринимайте хаос не как угрозу, а как вызов. Хаос – лучшая предпосылка для хорошей работы”.

Дадим краткую характеристику с позиций контроллинга этапов планирования финансового оздоровления:

1. В процессе инвентаризации вы должны определить неиспользуемые основные фонды и материальные ресурсы. Необходимо определить сильные и слабые стороны производства.

Особое внимание целесообразно уделить развитию показателей слабых сторон предприятия (см. табл. 1.5.5.)

Необходимо проанализировать:

- рынок;
- конкуренция;
- клиенты;
- внутренняя среда;
- инновационный потенциал.

2. Главная мысль второго этапа заключается в ответе на вопрос: “Как предприятие проживет последующие 12-18 месяцев?”

3. Третий этап требует принятия немедленных мер по указанным задачам.

Таблица 1.5.5.

Развитие показателей “слабых сторон” предприятия

Область	Слабое место	Возможные Причины	Показатели Область действия
Производственная программа и рынок	оборот по продукции, регионам, путям сбыта; доля рынка; уменьшение доходов; портфель заказов; освоение рынка, новое внедрение.	Ассортимент, не отвечающий требованиям рынка; неправильная политика сбыта и продажи; изменение спроса; недостаточное планирование и управление сбытом; усиливающаяся конкуренция.	статистика сбыта; заявки на продукцию; отчеты филиалов.
Связь с клиентами	удовлетворенность покупателей; рекламация; реклама и информация; условия; ассортимент.	неправильная политика в отношении ассортимента; неудовлетворительная работа персонала; отбор и обучение персонала; недостаточность обслуживания клиентов.	сообщения о потере клиентов; статистика оборота; сообщение о завозе товаров; доступ клиентов; филиалы; представительства.

Персонал	часы простоя; заболеваемость; текучесть; работоспособность; достижение цели работниками;	недостаточное руководство персоналом; недостаточная мотивация работников; недостаточное обучение и подготовка работников; плохие условия на предприятии; недостаточная система оплаты труда.	Кадровая статистика; Сравнение производительности; Норма выработки; Размеры премирования.
Запасы	излишки; недостача; оборачиваемость складских запасов; время складирования.	недостаточное планирование сбыта и производства; отсталая складская техника; неправильная политика закупок.	отчеты о спросе; статистика складских запасов; радиус действия учета.
Расходы, доходы и ликвидность	расходы; взносы покрытия по объемам поступлений; прибыль; кэш-флоу.	рост расходов; неправильная политика цен; негибкая и дорогостоящая организация; неправильное планирование.	показатели из системы расчета, баланса и прибыли/убытков; РОИ.

Источник: Ахорнер. 1979 г., стр. 41-42.

В России не так пока много примеров успешного финансового оздоровления. Воспользуемся опытом Германии. Наши коллеги из АВІ-consalt считают, что успеху санации (финансового оздоровления) способствовали:

- новый менеджмент (85 %);
- строгий финансовый контроль (80 %);
- новый продукт для рынка (80 %);
- существенные усилия по снижению производственных расходов (80%);

(в восточногерманских землях имеет значение также сокращение административных расходов);

- улучшение маркетинга (75 %).

В тоже время было отмечено, что следующие критерии чаще всего вели к неудаче:

- диверсификация (80 %);
- вербовка клиентов (80 %);
- уменьшение обязательств (80 %).

Почти все резиденты (99 %) отметили, что ожидание помощи извне не ведет к успеху в санации.

Финансовое оздоровление должно начинаться с корректировки миссии и целей предприятия. Пример управления целями предприятия приведен на рис. 1.5.1.3.

Целесообразно сделать оценку структурной привлекательности отрасли, в которой работает предприятия.

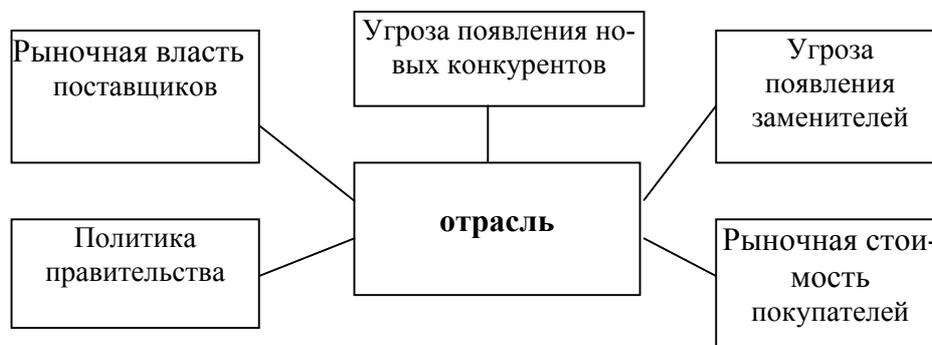


Рис. 1.5.6. Факторы, влияющие на структурную привлекательность отрасли

Целесообразно исследовать всех конкурентов по нижеприведенной форме (см. табл. 1.5.6.), а после этого исследовать с точки зрения финансового оздоровления функциональные области предприятия. Для этого выделим пять функциональных областей:

1. Продукт

- проверка односменного предприятия / Наемный труд;
- проверка уровня качества;
- сокращение времени происхождения;
- осуществление ремонта собственными силами;
- ликвидация промежуточного складирования;
- проведение мер экономии в отношении:
 - расхода материалов;
 - расхода энергии;
 - усиления использования стоимостного анализа, стандартизации, нормирования.

2. Сбыт

- изменение цены / скидки;
- увеличение / ликвидация сервисных услуг;
- установление премий для продавцов;
- проведение рекламных компаний;
- сокращение времени отсылки;
- расширение / сокращение сбытового ассортимента;
- взятие / отказ от функций складирования и поставок;
- интенсификация работы с общественностью;

- обеспечение ответственности производителей;
- проверка платежеспособности клиентов.

3. Закупка

- ликвидация складских запасов;
- установление новых источников закупок;
- изменение объема заказов;
- получение сравнимых предложений;
- сокращение базисного периода;
- снижение транспортных и складских расходов;
- переложение складирования заказных товаров на поставщика;
- усиленное применение стоимостных анализов и анализов АБС.

4. Персонал

- прекращение приема на работу;
- сокращенная рабочая неделя;
- ликвидация сверхурочных;
- увольнения;
- ликвидация добровольных социальных услуг;
- не принимать работников на освобождающиеся места работы;
- отступные за увольнения;
- отпуск за счет предприятия;
- преждевременный выход на пенсию;
- замораживание зарплаты.

5. Финансы

- ускорение взимания долгов;
- использование факторинга (покупка банком требований продавца к покупателю для инкассации);
- замедление выплат:
 - усиление кредитов различного рода;
 - лучшее использование сконто / продление целей платежей;
 - использование кредитов поставщиков;
 - использование выплаты клиентами задатков;
 - отсрочка задолженностей;
 - обеспечение валютного риска.

Таблица 1.5.6.

Анализ конкурентов

Объект анализа	конкуренты		
	Предпри- ятие А	Предпри- ятие В	Предпри- ятие С
<p>Конкуренты главный (основной) поставщик; доля рынка; стратегия.</p> <p>Производство уровень технологии; производительность.</p> <p>Исследования и развитие потенциал инноваций; управление.</p> <p>Сбыт структура ассортимента; группы клиентов; области сбыта.</p> <p>Закупка форма поставки; гарантия поставки; качество хранения.</p> <p>Персонал квалификация работников; текучесть.</p> <p>Финансы структура капитала; ситуация с выручкой; возможности будущего финансирования.</p> <p>Организация правовая форма; орг.-структура.</p>			

В зарубежной практике (частично и в российской) используют следующие методы сокращения задолженности:

- списание долга;
- уменьшение ставки процента;
- распределение задолженности по уровням;
- капитализация долга;
- выкуп за денежную наличность;
- обмен (своп) долговых обязательств на акции;
- обмен долговых обязательств на активы.

На основе проведенных исследований целесообразно сгруппировать стратегии бизнеса предприятия, подвергнувшиеся финансовому оздоровлению (см. табл. 1.5.7.).

Для внутренних целей целесообразно составить общий план работы по финансовому оздоровлению предприятия и таблицу развития ликвидности по неделям.

Следующим шагом является подготовка и утверждение плана финансового оздоровления см. табл. 1.5.7

В зарубежной практике выделяют в настоящее время (ABU-consalt) 4 шага санации (финансового оздоровления), которые приведены на рис. 1.5.8, а ход самой санации можно выразить следующим образом:

	Краткосрочные	Средние и долгосрочные
Содержание	Кэш-менеджмент	Концепция, ориентированная на рынок
Цель	Обеспечить выживание	Обеспе-
Характер	Дефенсиано (оборонительная)	

Рис. 1.5.7. Ход санации

Таблица 1.5.7.

Стратегия бизнеса (пример заполнения)

	Реализуемая стратегия	Стратегия на будущее	Тактика
Стратегия рынка			
Усиление позиций на рынке	x	x	Заниженные цены
Создание новых рынков		x	Международный рынок
Рационализация рынка			
Лицензирование			
Стратегии в области ассортимента			
Совершенствование ассортимента			
Расширение ассортимента		x	Фасованные товары
Рационализация ассортимента			
Стратегия в области технологии			
Совершенствование технологии	x	x	Поиск новых технологий
Стратегии в области производства			
Наращивание производства	x		
Свертывание производства			
Совершенствование производства		x	Основное оборудование
Повышение качества			
Совершенствование систем распределения			
Улучшение использования трудовых ресурсов			
“Оборонительные стратегии”			
Выжидание			
Общее сокращение расходов			
Стратегия финансовой деятельности			
Регулирование финансовой структуры			
Внешнее финансирование	x		Увеличение капитала предприятия
Акционирование			
Поиск покупателя			

В заключение этой главы целесообразно добавить, что процесс финансового оздоровления включает в себя процедуру реструктуризации капитала и реорганизации предприятия.

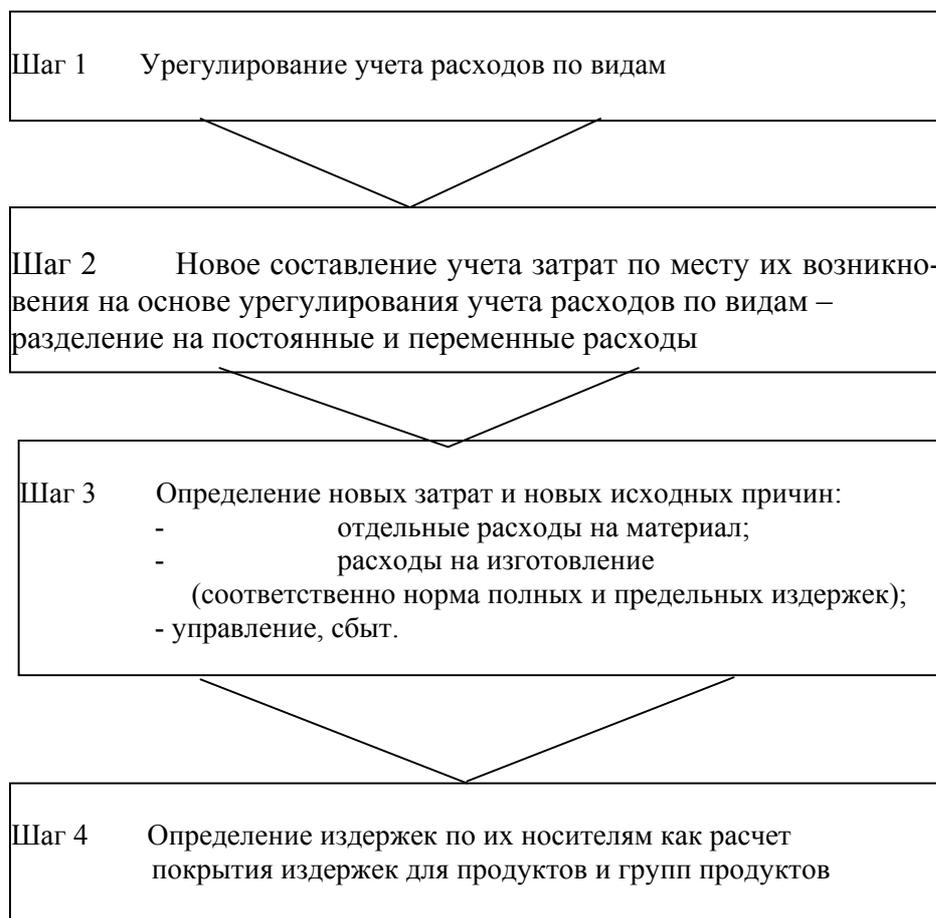


Рис. 1.5.8. Шаги санации

5.3. Контроллинг реструктуризации капитала предприятия, его реорганизации и реформирования

30 октября 1998 г., было принято Постановление Правительства России № 1373 “О реформе предприятий и иных коммерческих организаций”. Данным постановлением была утверждена концепция реформирования предприятий.

В соответствии с этой концепцией добровольное реформирование предусматривает реформирование системы бухгалтерского учета, внедрение системы долгосрочного планирования; реорганизации предприятия и реструктуризацию его капитала.

Четыре этих компонента являются приоритетными и реализация их требует изменения миссии, стратегий, отношения к работе. В соответствии с этим строятся и задачи системы контроллинга:

- приведение системы учета к международным стандартам. Обеспечение “относительной” или “полной” прозрачности отчетности. Создание условий управления постоянными, переменными, полными, прямыми и косвенными издержками;
- обеспечение долгосрочного стратегического планирования;
- управление реструктуризацией;
- управление реформированием предприятия.

Остановимся на проблеме контроллинга реструктуризации капитала. Комплексная реструктуризация включает в себя:

- реструктуризацию “портфеля” заказов;
- реформу организационной структуры;
- реструктуризацию основной деятельности;
- реструктуризацию финансовой системы.

Более полно получить представление о реструктуризации можно из рис. 1.5.3.1, который дает характеристику целей и изменений в областях реструктуризации.

Реструктуризации подлежат предприятия потенциально способные к возврату долгов. Следует помнить, что инвесторы вкладывают свои средства в априорный капитал, что долг – лучше, чем “разводненный” (размытый) капитал.

В то же время необходимо помнить, что должен существовать предельный уровень задолженности. В любой ситуации предприятие должно высчитывать процентов за счет **устойчивого** потока денежной наличности.

Для определения устойчивости потока обычно руководствуются следующими показателями:

- Коэффициент покрытия долга = Доходы до выплаты процентов и налога (ЕВИТ) / Долговое обязательство;
- Уровень приемлемой задолженности зависит от неустойчивости движения ликвидности;
 - для компаний со стабильной движением ликвидности, коэффициент покрытия может быть в пределах 1,5 : 1;
 - более неустойчивые или рискованные компании не могут брать на себя такую же задолженность, как устойчивые компании;
 - коэффициент покрытия часто зависят от отрасли.

Следует помнить, что и при устойчивом потоке наличности может существовать опасность, вызванная чрезмерно высокой долей заемных средств. Это может привести (на практике часто и приводит) к следующему:

- дефицит денежной наличности для обслуживания долга и реинвестиций;
- кредиторы могут стать фактическими собственниками, угрожая банкротством;
- предприятие становится непригодным для продажи – акционерный капитал не имеет стоимости или его стоимость отрицательна.

Реструктуризация должна быть осуществлена, если:

- предприятие имеет **высокий** потенциал для создания устойчивых преимуществ в конкурентной борьбе;

И

- предприятие является или может стать “основным игроком” в стратегически важном секторе национальной экономики;

И

- предприятие находится в кризисной ситуации, для выхода из которой требуются решительные действия;

ИЛИ

- реструктуризация требует таких действий правительства, осуществить успешно которые новые частные владельцы не могут;

|

- реально возможно значительное увеличение стоимости предприятия.

Процесс реформирования и реструктуризации необходимо предварять оценкой бизнеса компании, оценкой недвижимости, а в условиях России и переоценкой основных фондов. Последняя массовая переоценка основных фондов в России была в 1997 году. Она позволила легитимным образом скорректировать балансовую стоимость основных фондов в пределах ± 30 процентов. Позволим себе заметить, что снижение балансовой стоимости снижает налог на имущество (а в дальнейшем и на

недвижимость). В то же самое время в этом случае снижаются и оборотные средства предприятия, но при повышении конкурентоспособности продукции по цене, этот недостаток может быть полностью компенсирован.

Повышение балансовой стоимости можно использовать для корректировки уставного капитала, что приобретает очень актуальный характер.

В то же время следует отметить, что для реформирования и реструктуризации предприятия необходима все же рыночная оценка его бизнеса и недвижимости.

Следует заметить, что служба контроллинга должна уметь правильно проанализировать отчет об оценке. Ниже мы приводим:

- содержание отчета об оценке;
- вводный материал и приложения к нему;
- основные ошибки в отчетах.

Содержание отчета об оценке

1. Введение.
 - 1.1. Описание задания по оценке.
 - 1.2. Общее описание компании.
 - 1.3. Капитализация и структура собственности.
 - 1.4. Определение приемлемого стандарта стоимости.
 - 1.5. Источники информации.
 - 1.6. Подход или подходы к оценке и заключение.
 2. Экономическая информация.
 3. Отраслевые данные.
 4. Описание компании.
 - 4.1. История компании.
 - 4.2. Текущая деятельность.
 - 4.3. Менеджмент.
 - 4.4. Капитализация и структура собственности.
 - 4.5. Прошлые сделки с акциями.
 - 4.6. Обобщение положительных и отрицательных факторов.
 5. Поиск данных по сравнимым сделкам.
 6. Анализ финансовой отчетности.
 7. Подходы к оценке и заключение.
 - 7.1. Рассмотрение подходов к оценке.
 - 7.2. Описание процедуры, данных и результатов по каждому из использованных подходов.
 - 7.3. Относительные веса, придаваемые различным подходам.
 - 7.4. Надбавки и/или скидки, если они применяются.
 - 7.5. Резюме и заключение.
- Вводный материал и приложения
1. Заявление о личной незаинтересованности оценщика.
 2. Допущения и ограничивающие условия.

3. Квалификация оценщиков.

4. Другие приложения.

Проблемы и ошибки в отчетах:

1. Неправильно отобранные сопоставимые данные.

2. Неопределенная профессиональная терминология.

3. Излишняя и несущественная информация.

4. Внутренняя противоречивость.

5. Неспособность придерживаться подходящего стандарта стоимости.

Процесс реформирования служба контроллинга должна контролировать в соответствии со стадиями радикальной реформы (по Д. Бибо). Основная классификация стадий и их характеристика приведены в таблице 1.5.9.

Таблица 1.5.9.

Стадии радикальной реформы по Д. Бибо

Стадия	Характеристика
Изменение руководства	Вырабатывается понимание стоящих проблем и формируется новый состав руководства для их решения
Оценка	Идентификация проблем, разработка плана радикальной реформы
Неотложное мероприятие	Проблемы движения денежной наличности решаются с помощью финансовой реструктуризации или других средств для обеспечения выживания компании в краткосрочной перспективе
Стабилизация	Приоритетное внимание уделяется накоплению прибыли , повышению эффективности основной деятельности и созданию новой “диспозиции” для экономического роста
Возврат к экономическому росту	Предпринимаются внешние и внутренние мероприятия, обеспечивающие увеличение валового дохода и создание эффективной организационной структуры

Источник: Don Bibeault, Wall Streen Journal

В соответствии с классификацией стадий по Д. Бибо, с некоторой корректировкой можно оформить принятие решений по радикальной реформе в табличной форме (см. табл. 1.5.10.).

Решения по радикальной реформе

Стадии			
Решение	Неотложные меры	Стабилизация	Возврат к росту
Объект внимания	Денежная наличность	Прибыли	Валовой доход
Доля в обороте рынка	Низкая приоритетность	Создание и включение в структуру предприятия сегментов, обеспечивающих высокую доходность	Включение всех сегментов
Цены	Повышение	Стабилизация	Снижение
Продвижение/ инвестиции	Отсутствуют	Умеренные	Использование для наращивания доли в обороте рынка
Номенклатура	Сократить число факторов отрицательного или незначительного вклада	Усилить внимание к видам продукции, дающим высокую прибыль	Включение в номенклатуру продукции нового ассортимента / новых изделий

Особое внимание следует уделить реформе организации структуры. Основными задачами контроллинга в этой области будет необходимость:

- определить ССП с использованием матрицы “продукция-рынок”;
- создать подразделения с функцией отчетности по результатам функциональной деятельности (включая производственные группы, цеха или предприятия);
- определить перечень основных задач и обязанностей по всем должностям;
- определить потребность в комплектовании каждого структурного подразделения;
- определить уровни и осуществить планирование увольнения избыточного персонала;
- определить суммы выходных пособий.

В области управления ключевые задачи можно сформулировать следующим образом:

- определить круг основных исполнителей (управленческого персонала и других работников), в настоящее время выполняющих ключевые функции;
- создать основную группу главных исполнителей; избавиться от пер-

сонала с неудовлетворительными показателями работы;

- осуществить подготовку основных работников;
- поощрять основных исполнителей с большим стажем работы с использованием денежных выплат или предоставляя им акции предприятия;
- измерять конечные результаты деятельности и вознаграждать за лучшие результаты.

В процессе реорганизации могут осуществляться стратегии сокращения и расширения (см. рис. 1.5.9 и рис. 1.5.10).

Долгосрочное планирование предполагает прежде всего отработку службой контроллинга управления внутренним бизнес-планом. В этих целях могут быть сформированы системы учета и отчетности, системы планирования и контроллинга. На наш взгляд целесообразно использовать систему планов предприятия по Д. Хану:

1. Общие положения

1.1. Анализ состояния внешней среды и предприятия (анализ развития отрасли, цепочки создания стоимости и конкуренции).

1.2. Прогнозы состояния внешней среды предприятия по рынкам потребителей, продуктам и регионам сбыта:

- общеэкономические прогнозы (например, изменение курсов валют, ставки процента, валового продукта, уровня безработицы и других экономических индикаторов);
- прогноз развития техники и технологии;
- прогноз социально-культурного развития общества (например, изменения в системе общественных ценностей, демографической ситуации);
- прогноз экологической ситуации;
- прогноз политико-правовой ситуации (например, состояния налогового и антимонопольного законодательства).

1.3. Видение, целевая картина деятельности предприятия.

2. Генеральные целевые планы

2.1. Материально-вещественные цели: производимые товары и оказываемые услуги (отрасли, подотрасли, концепции продуктов).

2.2. Стоимостные цели: цели результата, оборота, ликвидности.

2.3. Социальные цели: стандарты поведения по отношению к персоналу, инвесторам, партнерам по рынку, общественности.

3. Стратегические планы

3.1. Стратегические планы полей бизнеса и функциональные и региональные стратегии.

3.1.1. Общефирменный сводный стратегический бизнес-план:

- общефирменный бизнес-портфель;
- стратегии и ключевые показатели;
- план стратегических объектов (приобретение и продажа участия в других предприятиях, стратегические альянсы, объекты инфраструктуры).

3.1.2. Планы по полям бизнеса:

- бизнес-портфели;
- стратегии и ключевые показатели;
- планы новых продуктов и технологий.

3.1.3. Стратегические планы развития функциональных сфер деятельности предприятия:

- стратегический план развития сбыта;
- стратегический план развития производства;
- стратегический план развития материально-технического снабжения;
- стратегический план НИОКР;
- стратегический план развития комплексных функциональных сфер деятельности (маркетинг, персонал и др.).

3.1.4. Региональные стратегии.

3.2. План совершенствования организационной структуры и правовой формы предприятия.

3.3. План совершенствования системы управления (руководства):

3.3.1. План расстановки руководящих кадров:

- план резерва руководящих кадров;
- план перемещения руководящих кадров и индивидуального развития руководителей.

3.3.2. План совершенствования системы стимулирования руководителей.

3.3.3. План развития информационной системы управления.

4. Оперативные планы

4.1. Ассортиментно-продуктовый (номенклатурный) план в рамках имеющегося потенциала.

4.1.1. Ассортиментно-продуктовый план по группам продукции в натуральном выражении:

- важнейшая (профильная) продукция;
- прочая продукция.

4.1.2. План стоимостных показателей (выручка, издержки, имущество).

4.2. Функциональные планы.

4.2.1. План сбыта.

4.2.1.1. Сбытовая программа (программа продаж по видам продукции, рынкам, группам потребителей).

4.2.1.2. План маркетинговых мероприятий:

- структура цен;
- каналы сбыта;
- сервисное обслуживание;
- реклама и стимулирование сбыта.

4.2.2. План производства.

4.2.2.1. Производственная программа в разрезе продуктов и потенциала.

4.2.2.2. План мероприятий:

- план использования производственных ресурсов;
- оперативный производственный план в разрезе мощностей, сроков, используемых материальных ресурсов.

4.2.2.3. План издержек, основных и оборотных средств.

4.2.3. План материально-технического снабжения.

4.2.3.1. Программа снабжения, включая создание запасов по видам сырья основных и вспомогательных материалов.

4.2.3.2. Программа кооперации.

4.2.4. План транспортно-складского хозяйства (логистика).

4.2.4.1. Транспортно-складская программа.

4.2.4.2. План мероприятий.

4.2.4.3. План издержек, основных и оборотных средств.

4.2.5. План НИОКР.

4.2.5.1. Программа НИОКР.

4.2.5.2. План мероприятий:

- фундаментальные (базовые) исследования;
- прикладные (целевые) исследования;
- новые разработки и модернизация, испытания.

4.2.5.3. План издержек, основных и оборотных средств.

4.2.6. План персонала.

4.2.6.1. Программа персонала (штатные расписания).

4.2.6.2. План мероприятий:

- обеспечение персоналом (план приема);
- движение и совершенствование персонала (перемещение, повышение квалификации);
- высвобождение персонала (план сокращений).

4.2.6.3. План издержек, основных и оборотных средств.

4.2.7. План основных средств (здания, сооружения, оборудование, лицензии, патенты и т.п.).

4.2.7.1. Программа основных средств.

4.2.7.2. План мероприятий:

- обеспечение основными средствами;
- обслуживание и ремонт основных средств;
- высвобождение (утилизация, продажа) основных средств.

- 4.2.7.3. План издержек, основных и оборотных средств.
- 4.2.8. Планы работы руководящих кадров предприятия.
- 4.2.8.1. Планы работы высшего руководства и вспомогательных служб.
- 4.2.8.1.1. Планы высшего руководства.
- 4.2.8.1.1.1. Программа.
- 4.2.8.1.1.2. План мероприятий.
- 4.2.8.1.1.3. План издержек и необходимых средств.
- 4.2.8.1.2. План работы штабных и центральных отделов.
- 4.2.8.1.2.1. Программа.
- 4.2.8.1.2.2. План мероприятий.
- 4.2.8.1.2.3. План издержек, основных и оборотных средств.
- 4.2.8.2. План работы отделов контроллинга и финансов.
- 4.2.8.2.1. Программа.
- 4.2.8.2.2. План мероприятий.
- 4.2.8.2.3. План издержек, основных и оборотных средств.
- 4.2.8.3. План работы отдела обработки информации.
- 4.2.8.3.1. Программа.
- 4.2.8.3.2. План мероприятий.
- 4.2.8.3.3. План издержек, основных и оборотных средств.
- 4.2.8.4. План работы административного отдела.
- 4.2.8.4.1. Программа.
- 4.2.8.4.2. План мероприятий.
- 4.2.8.4.3. План издержек, основных и оборотных средств.
- 4.3. Плановые проекты.
- 4.3.1. Планы осуществления стратегических проектов.
- 4.3.2. Планы осуществления оперативных проектов.
- По каждому плану: цель проекта;
план мероприятий;
план издержек, выручки, основных и оборотных средств.

5. Общефирменный план результата и финансовый план.

- 5.1. План расчетного результата (планы издержек и выручки).
- 5.2. План балансового результата.
- 5.2.1. План доходов.
- 5.2.2. Плановый баланс.
- 5.3. Финансовый план.
- 5.3.1. План денежных потоков.
- 5.3.2. План инвестиций и дезинвестиций.
- 5.3.3. План финансирования и дефинансирования.
- 5.3.4. Сводный план поступлений и выплат денежных средств: рассчитанный косвенным и прямым методом финансовый план.

6. Сводный перечень ключевых планово-контрольных показателей

6.1. Пояснения.

6.2. Ключевые целевые показатели.

6.3. Ключевые стратегические показатели.

6.4. Ключевые оперативные показатели.

6.5. Ключевые сводные экономические и финансовые показатели.

Основные таблицы плана приведены в приложении пособия.

Финансовое оздоровление предприятия предполагает процедуры реструктуризации. В этой связи приведем наиболее распространенные в международной практике техники реструктуризации: стратегии «сокращения» и «расширения».

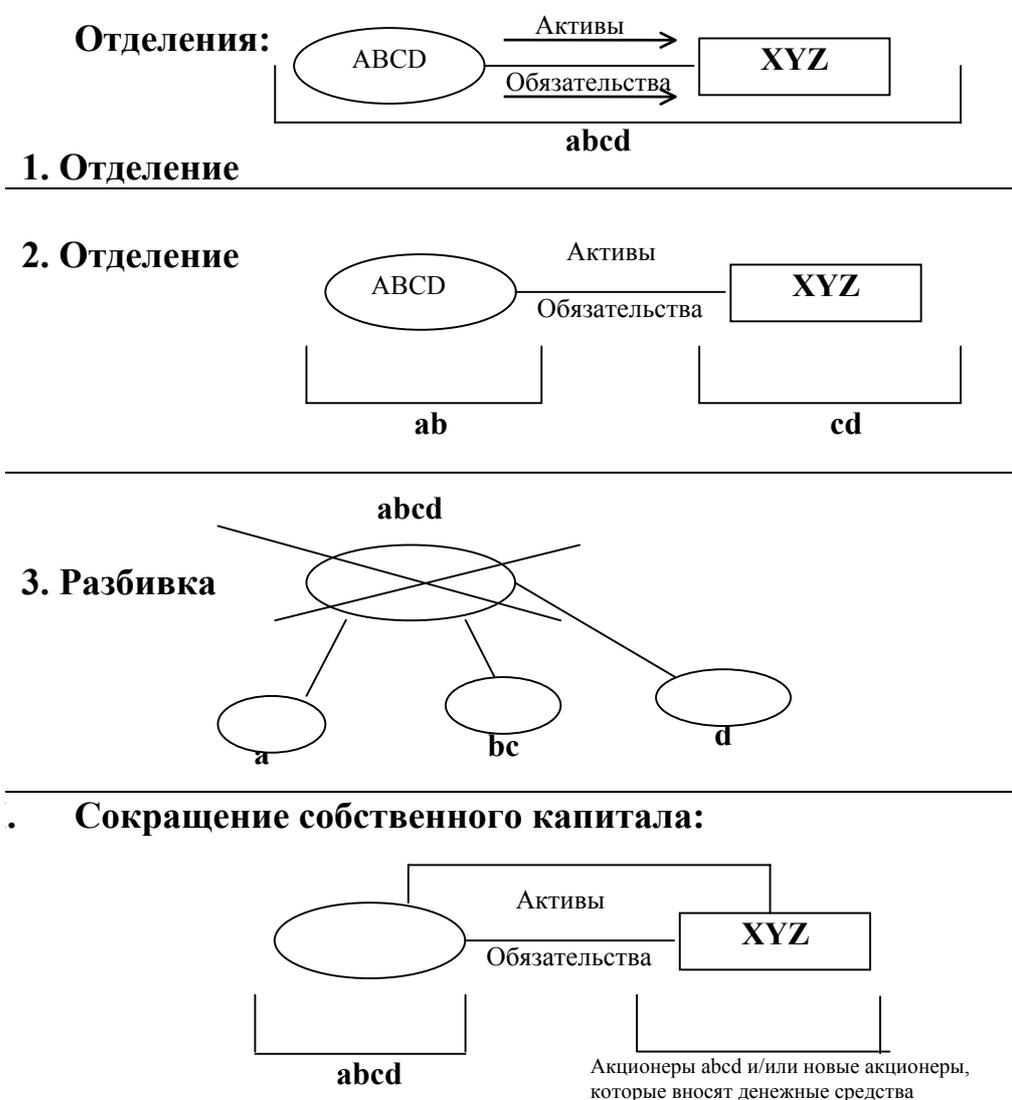
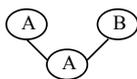
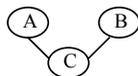


Рис. 1.5.3.9. Стратегия «сокращения»

I Поглощение



Компания А объединяется с компанией В путем поглощения компанией А последней. При этом компания В прекращает свое существование как юридическое лицо.



II Консолидация

Компания А объединяется с компанией В путем создания на базе их имущественного комплекса компании С. При этом старые юридические лица (А и В) ликвидируются.

III Совместные предприятия

Компании А и В за счет части своих активов создают совместное предприятие Д. При этом прежние юридические лица не меняют свой статус.

Рис. 1.5.3.10. Стратегия «расширения»

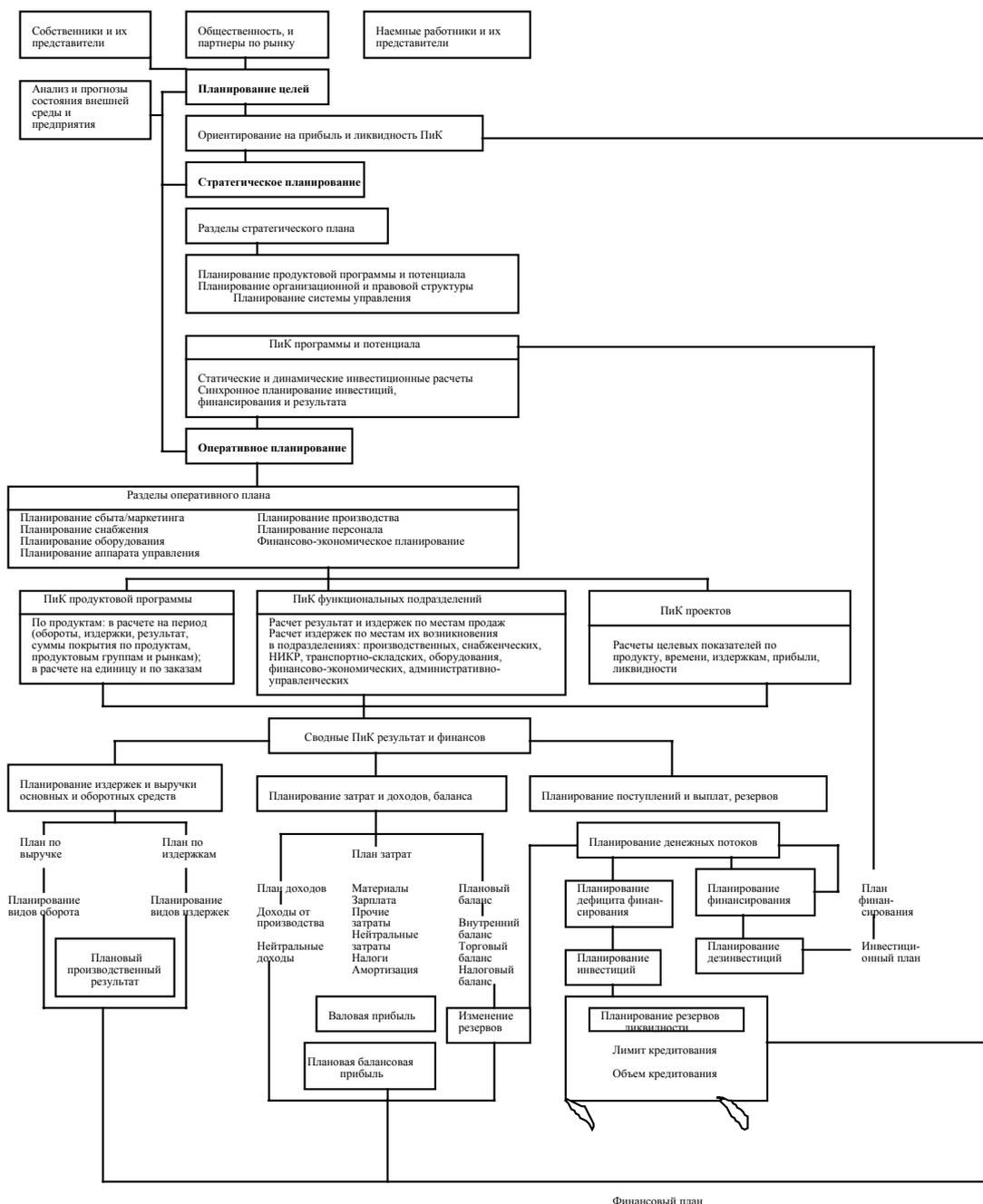


Рис. 1.5.11 Место и структура планирования и контроля (ПиК) в системе планирования на предприятии [23]

Такой комплексный подход требует особого подхода к регулированию функций планирования и контроля. Основываясь на многолетнем опыте Д. Хан предлагает такую схему регулирования системы планирования и контроля.

В заключение этого параграфа следует отметить, что реформирование системы бухгалтерского учета позволит быстро адаптировать европейский и американский опыт контроллинга издержек и финансов к России.

5.4. Финансовый контроллинг

Основными задачами службы финансового контроллинга заключаются в обеспечении высокой эффективности и деятельности, поддержании рентабельности и обеспечении ликвидности.

Локальными задачами являются:

- обеспечение нормального уровня текущей ликвидности и платежеспособности;
- формирование системы показателей финансовой информации;
- формирование прогнозных балансов;
- контроль важнейших финансовых показателей;
- контроль денежного потока;
- формирование системы управления на основе отклонений финансовых показателей;
- контроль за оборотными средствами;
- налоговый контроллинг;
- контроллинг капитальных вложений.

В финансовом контроллинге значение контроллеров особо важно на стадиях планирования и контроля.

В соответствии с системой планирования можно выделить следующие направления по поддержанию ликвидности:

- обеспечение нормального уровня текущей ликвидности. Необходимо стратегически соотносить все выплаты с планируемыми поступлениями. С этой целью необходимо координировать оперативные и долгосрочные планы. Служба контроллинга должна обеспечивать нормальный уровень платежеспособности. В случае возникновения тенденции негативного изменения коэффициента текущей ликвидности, служба контроллинга должна провести ревизию плана. Служба контроллинга должна вскрывать ликвидные резервы, а так же выгодно размещать свободные финансовые ресурсы или досрочно произвести выплаты за счет них по долгам;
- поддержание ликвидности с позиций структурной политики финансирования;
- поддержание ликвидных резервов.

Основными элементами финансового контроллинга являются:

- кратко-, средне- и долгосрочное финансовое планирование;
- Контроллинг должен соблюдать “правила финансирования” и “финансового планирования”. Сюда относятся некоторые нормативные коэффициенты:

- $$\frac{\text{собственный капитал}}{\text{заемный капитал}} \geq 0,5$$
- $$\frac{\text{собственный капитал}}{\text{основной капитал}} \geq 0,5$$
- $$\frac{\text{собственный капитал}}{\text{сумма баланса}} \geq 0,33$$
- $$\frac{\text{долгосрочный капитал}}{\text{долгосрочно связанное имущество}} \geq 1$$
- $$\frac{\text{быстрореализуемый оборотный капитал}}{\text{краткосрочный заемный капитал}} \geq 0,5$$
- $$\frac{\text{оборотный капитал}}{\text{краткосрочный заемный капитал}} \geq 1$$

В соответствии с вышеуказанными коэффициентами финансовый контроллинг должен осуществлять контроль планирования заемных средств, осуществлять прогнозное планирование баланса.

Финансовый контроллинг должен контролировать правильность расчета планов возврата кредитов и процентов по ним. Так по инвестиционным кредитам возврат заемных средств осуществляется из чистой прибыли, либо за счет льгот по налогу на прибыль. Проценты по кредиту могут относиться на себестоимость только в пределах ставки рефинансирования ЦБ России плюс три пункта. Все остальные суммы выплачиваются за счет прибыли.

Часто происходит нарушение равновесия между долгосрочными поступлениями и выплатами и долгосрочным планированием. Так на практике это часто приводит к появлению и последующему закреплению на практике проблем долгостроя, незавершенного производства.

Финансовый контроллинг использует следующие инструменты:

- Анализ потоков платежей (КФ – анализ);
 - Анализ работающего капитала (Working Capital)
- WC = стоимость оборотного капитала – краткосрочный заемный капитал

Анализ WC позволяет определить покрытие долгосрочных обязательств. Эта величина должна быть положительной. В случае если эта величина отрицательна, то предприятие является неплатежеспособным и может быть подвергнуто процедурам банкротства;

- Финансовая “паутина”. Данный инструмент позволяет установить связь между различными целями финансового контроллинга. Эта связь устанавливается графически;

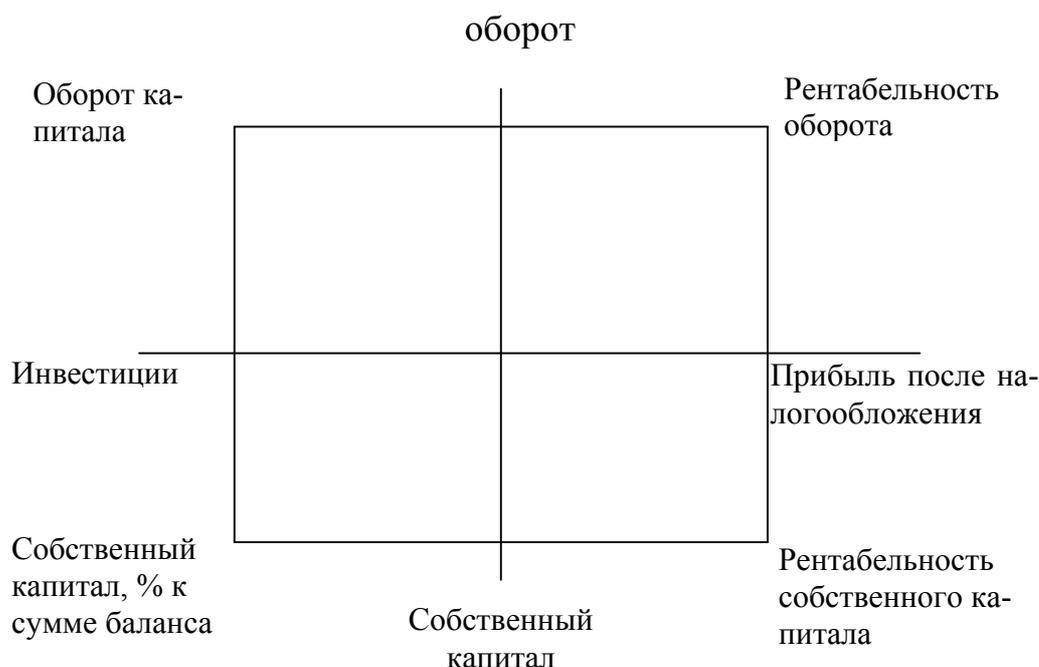


Рис. 1.5.12. Финансовая паутина []

- Баланс движение средств. Прогнозный баланс. Финансовый план.
- Модель ROI.
- Аддитивные модели эффективности.
- Мультипликативные модели эффективности.
- ЦББ – анализ (Церо Бейз Бюджетинг).

Главной целью является снижение общих расходов. Элементами ЦББ являются:

- Анализ стоимости;
- Анализ издержек и пользы;
- Управление объектами.

Финансовый контроллинг широко распространен в $\beta\alpha\omega\Omega\varepsilon\Gamma\pm\Omega\varepsilon\Theta$ $\pm\left[\sigma\equiv\sigma\left(\Gamma\geq\varepsilon\infty\approx\Phi\pm\delta\sigma\Phi\Gamma\ll\varepsilon\pm\pm\Phi\Phi\right)\right]$.

Взаимодействие финансового планирования с целевым планированием показано на рис. 1.5.13.

5.5. Инновационный контроллинг

К сожалению в России не сформирована эффективная система управления инновационными процессами на макро- и микроуровнях. Очевидно именно по этой причине слабо развивается процесс внедрения новых продуктов и услуг. Причин такому положению достаточного много:

- отсутствие оборотных средств;
- невозможность осуществления политики капитальных вложений;
- отсутствие опыта инновационной деятельности;
- высокие риски (технические, временные, экономические, маркетинговые);
- не использование инструментов контроллинга.

Контроллинга инноваций обязан реализовать следующие общие задачи:

- управление инновационными процессами;
- выбор, оценка и реализация инновационных решений;
- управление инновационными циклами;
- управление новой продукцией;
- управление процессом сокращения затрат на инновационный цикл;
- управление процессом сокращения времени разработки.

Помимо общих задач в контроллинге выделяют специальные задачи контроллинга НИОКР:

- управление процессом повышения эффективности стратегического и оперативного планирования НИОКР;
- управление ассортиментной политикой, внедрение новых продуктов;
- сокращение времени разработки;
- планирование и контроль бюджета сферы НИОКР;
- составление и контроль показателей, характеризующих инновационный цикл;
- оценка заказов НИОКР;
- стратегическое управление издержками в НИОКР.

Система контроллинга использует следующие показатели:

1. Интенсивность 1

Издержки разработки / общие расходы или оборот за период

2. Интенсивность разработки 2

Число работников разработки / общее списочное число работников

3. Квот флоп 1

Число прекращенных проектов разработки / число начатых проектов

4. Квот флоп 2

Число экономически безуспешных проектов / число вновь внедренных продуктов (услуг)

5. Инновационная квота 1

Число продуктов \times n годы / выручка продукции

6. Инновационная квота 2

Число продуктов \times n годы / общее число предложенных продуктов

7. Средняя продолжительность разработки

Время разработки ($t_1 + t_2 + \dots + t_n$) продуктов / количество проектов (продуктов)

8. Качество инноваций

Число погрешностей / 1000 изделий

9. Эффективность инновационного цикла

Прирост выручки за период / затраты на разработку в период

Большое внимание сегодня уделяется экономической оценке проектов НИОКР. С этой целью используются следующие методы:

- модель Скоринга;
- оценка эффективности;
- анализ портфолио;
- анализ поля поиска;
- расчет рентабельности;
- метод расчета амортизации;
- динамические методы.

Контроллинг нацелен на сокращение времени разработки. В качестве примера можно привести опыт германской компании Сименс.

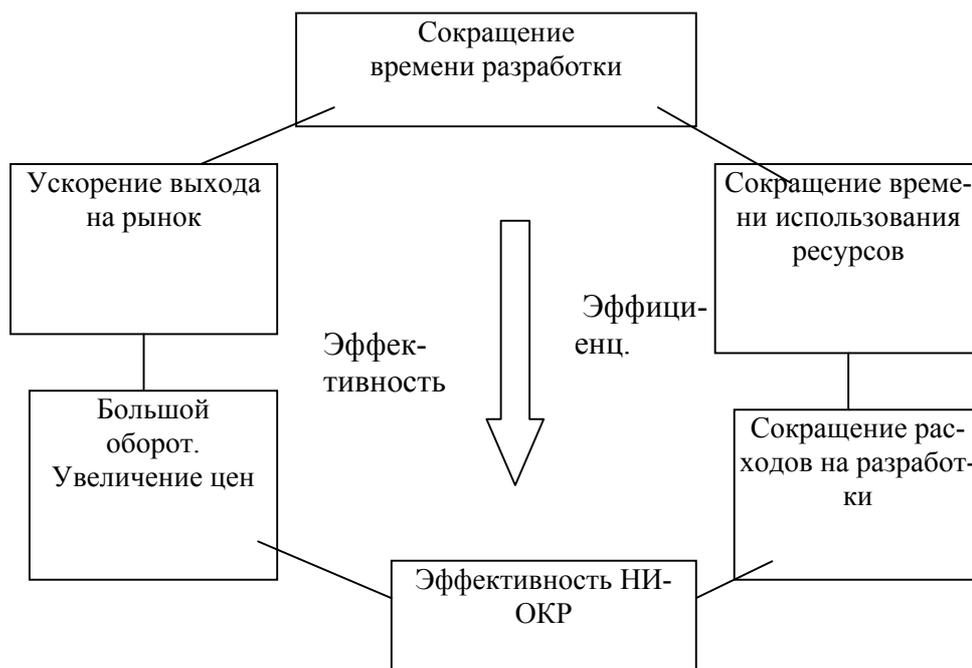


Рис. 1.5.14. Система сокращения времени разработки в компании “Сименс”

Процесс управления данной системой предполагается должен базироваться на углубленном анализе этого процесса. При этом целесообразно использовать внешние и внутренние индикаторы. Сам анализ имеет несколько этапов:

1. Анализ спроса

В ходе анализа целесообразно определить позиции в конкуренции, прогнозировать выручку, время разработки, качество, издержки.

2. Определение потенциала предприятия – разработка НИОКР

В этой связи следует напомнить примеры фирм Kodac и Toshiba, которые только объединив усилия с партнерами реализовали глобальные стратегии в области НИОКР в 1996 году. Сегодня важно сократить сроки и повысить качество разработки.

3. Концепция

Концепция должна охватывать широкий круг вопросов:

- технология;
- производство;
- продукты;
- проекты;
- организационные структуры (кооперирование, альянс);
- руководство;

- работники;
- финансовые ресурсы;
- основные средства;
- планирование;
- контроль;
- управление

1. Выбор стратегий. Внедрение

Зарубежный опыт показывает, что за счет контроллинга сегодня возможно снизить в среднем до 50 % издержек, при этом в 2 раза снизить сроки внедрения разработки.

Важнейшие исходные пункты и правила сокращения времени НИОКР приведены на рис. 1.5.15.

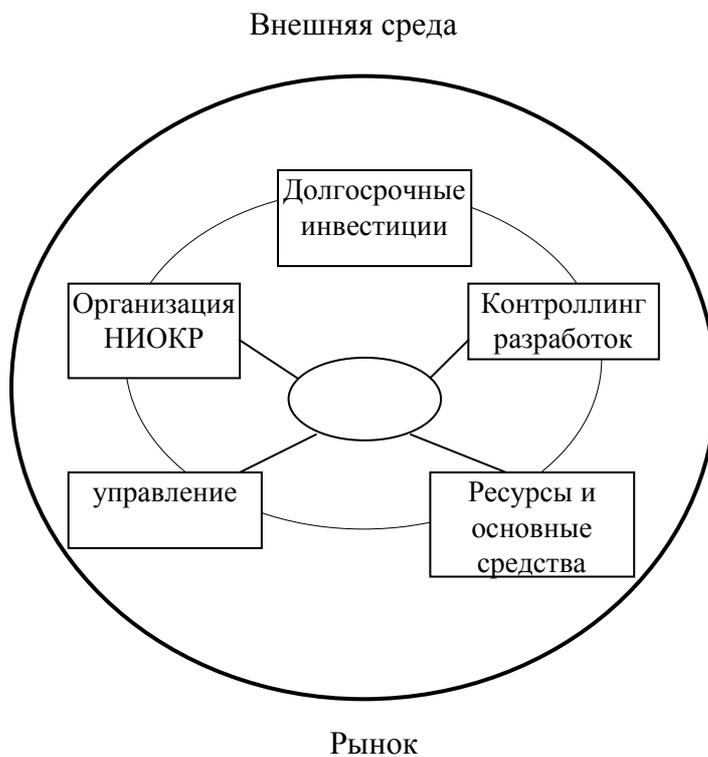


Рис. 1.5.15. Стратегия сокращения времени НИОКР

По продукту целесообразно осуществлять частичную инновацию самостоятельно, либо объединив усилия с партнерами осуществлять глобальную инновацию.

По контроллингу разработки целесообразно управлять временем, качеством, издержками. Главное – установить приоритетность контрольного времени над контроллингом издержек.

По ресурсам и основным средствам необходимо установить узкие места, проблемные зоны.

В области организации НИОКР необходимо увязать маркетинг и саму разработку.

В области управления целесообразно сосредоточить особое внимание на повышении квалификации, усилении ротации работ. Очень важно уделить внимание совершенствованию методики управления проектами.

Целесообразно так же использовать систему проект-контроллинга, суть которого заключается в осуществлении надзора за ходом реализации проекта.

Периодичность большинства проектов, длящихся 1-2 года, может быть выбрана следующая схема проект-контроллинга:

текущий контроль – ежемесячный;

составление промежуточных отчетов – ежеквартальный;

информация для проектной группы – каждые два месяца.

6. Выводы

Учитывая, что наша экономика находится в глубоком кризисе, программа правительства по стабилизации экономики включает ряд рациональных мер (реформирование экономики, реформа налоговой системы) по выходу страны из кризиса.

Мировой опыт показывает, что выход из кризиса облегчается за счет «новых» технологий управления бизнесом – долгосрочного планирования и системы контроллинга.

Технология действительно новая, несмотря на более чем 70-летний опыт в долгосрочном планировании в России. Дело в том, что долгосрочное планирование от социалистического отличается по ряду параметров. Главное – планировать необходимо не в плановой экономике, а в условиях рынка. Поэтому, планирование должно быть построено на основе многоальтернативности.

Основа планирования полностью меняется. Все что мы планируем (показатели, тенденции, мероприятия) должно поддаваться оперативному и стратегическому учету, контролю и управлению.

Долгосрочное планирование должно базироваться на стройной системе учета. Главный девиз: «планировать то, что поддается учету, контролю и управлению».

Долгосрочное планирование должно основываться на системе контроллинга.

Как показано в книге, контроллинг имеет стратегическое значение в анализе внешней и внутренней среды. Контроллинг отвечает за разработку и последующую возможную корректировку глобальных и локальных стратегий.

Общеизвестна функция контроллинга в управлении жизненным циклом конкретной продукции и всего ассортимента продукции.

В настоящее время контроллинг широко используется в маркетинге, менеджменте, финансовом управлении. Контроллинг является стратегическим инструментом в инновационных процессах. Контроллинг новой продукции позволяет сократить инновационный цикл, издержки разработки и производства.

Контроллинг широко используется в инвестиционном менеджменте.

И, наконец, контроллинг – важнейший стратегический инструмент антикризисного управления.

Безусловно, внедрение контроллинга потребует определенных усилий, изменений в системах учета, контроля, анализа и управления, но все это оправдывает тот эффект, который мы можем реально получить от внедрения контроллинга.

7. Список рекомендуемой литературы

1. Адамов В.Е., Ильенкова С.Д., Сиротина Т.П., Смирнов С.А. “Экономика и статистика фирм” – М., “Финансы и статистика”, 1996
2. Брейли Р., Майерс С. “Принципы корпоративных финансов”, М., “Олимп-бизнес”, 1997
3. “Бухгалтерский учет” под редакцией Смирнова С.А., М., 1998г.
4. Гереке Р. Контроллинг на предприятии. - Berlin: ABU-consult.
5. Друри К., «Введение в управленческий и производственный учет», М., Аудит, 1996
6. Друри К., «Введение в управленческий и производственный учет», М., 1998
7. Друри К., «Учет затрат методом стандарт-Кост», М., Аудит, Юнити, 1998
8. Ильенкова С.Д., Сиротина Т.П., Смирнов С.А. Экономика фирмы. - М., 1997.
9. «Инновационный менеджмент», под редакцией Ильенковой С.Д., М., Юнити, 1997
10. Карминский А.М. и др. Контроллинг в бизнесе. - М.: Финансы и статистика, 1998.
11. Качалин В.В., «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР», М., Дело, 1998
12. Ковалев В.В., «Финансовый анализ», М., Финансы и статистика, 1997
13. Майер Э., «Контроллинг как система мышления и управления», М., Финансы и статистика, 1993
14. Манн Р., Майер Э., «Контроллинг для начинающих», М., Финансы и статистика, 1995
15. Ойхман Е.Г., Попов Э.В. «Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организации и информационные технологии», М., Финансы и статистика, 1991
16. Савицкая Г.В., «Анализ хозяйственной деятельности предприятия», И.П. «Экопрспектива», 1997
17. «Семь нот менеджмента», М., Пресс-эксперт, 1997
18. Смирнов С.А., Косорукова И.В., «Аудит», М., 1998
19. Смирнов С.А., «Стратегическое планирование», М., 1996
20. Смирнов С.А., «Стратегическое планирование», М., 1997
21. «Стратегия и практика антикризисного управления», С.-П., «Специальная литература», 1996
22. Фалько С.Г., Носов В.М., «Контроллинг на предприятии», М., Знание, 1995
23. Хан Д., «Планирование и контроль: концепция контроллинга», М., Финансы и статистика, 1997
24. Халферт Э., «Техника финансового анализа», М., Юнити, 1996
25. Холт Р.Н., «Основы финансового менеджмента», М., Дело, 1993

26. Шим Д.К., Сигел Д.Г., «Методы управления стоимостью и анализа затрат», М., Филинь, 1996
27. Ширар Ж., «Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия», М., Юнити, 1997
28. Ярцева А., «Управленческий учет: опыт экономически развитых стран», М., Финансы и статистика, 1991
29. Adam D. Productions – Management, 7 Aufl. Wesbaden, 1992
30. Baan Deutschland GmbH (Hrsg) Controlling, Hanover, 1995
31. Baumgarther B. Die controlling-Konzept. München, 1991.
32. Brickhoff K. Forschung und Entwicklung: Planung und Kontrolle, 4 Aufl, Munchen-Wien, 1994
33. Baumgarther B. Die Controller – Konzeption. Bern/Stuttgart, 1980
34. Ga Weiler, A., Strategische Unternehmensführung, 2, Aufl Frankfurt M.-NewYork, 1990
35. Hahn D. Planungs und Kontrollrechnung. (PuK) 3 Aufl Wiesbaden, 1985
36. Mann R. Die Praxis des Controlling Munchen, 1973
37. Schierenbeck Th. Controlling mit Kamzahlen. – Munchen, 1990
38. Schmitz H. Projektplanung und Projekcontrolling. 2 Auflage Duesseldorf, 1996
39. Horvath P. Controlling r. Auf 1 München, 1986
40. SAP Система R/3 Контроллинг деятельности предприятия
41. SAP Система R/3 Контроллинг затрат на продукт
42. SAP Система R/3 Контроллинг результатов сбыта
43. SAP Система R/3 Управление материальными потоками