

В.А. Березовский, О.М. Губарь, канд. экон. наук, БГЭУ

КОНТРОЛЛИНГ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Опыт развитых стран показывает, что по мере достижения цивилизованных рыночных отношений внимание к себестоимости продукции будет неуклонно повышаться. Мировая практика свидетельствует и о том, что по мере возрастания потребности в эффективном управлении предприятием учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции (так называемый производственный учет) трансформируется в управленческий учет. За рубежом бухгалтерский учет как правило принято разделять на финансовый и управленческий. Несомненной функцией финансового учета является отражение доходов, расходов, прибыли, составление финансовой отчетности для внешних потребителей. Вместе с тем финансовый учет отражает финансовое состояние предприятия, которое постоянно интересует руко-

водство. Управленческий учет применяется прежде всего для отражения внутренних хозяйственных операций и управления предприятием. Следует отметить, что учетом эта экономическая система называется по традиции, поскольку она включает в себя действия, выходящие за рамки собственно учета. Некоторые специалисты высказываются о том, что это лишь одна из функций менеджмента. Собственно говоря, управленческий учет — это отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения планов. Специфика его заключается в том, что он ориентирован на информационные потребности руководителей предприятия и подразделений, на поддержку оперативного принятия оптимальных управленческих решений.

В 90-е годы в специальной литературе России впервые появились статьи о новом методе управленческой деятельности под названием юконтроллинга. Это направление управленческой деятельности (возникшее в 60-х годах в Германии) довольно часто из-за неправильного понимания или неточной интерпретации отождествляли с управленческим учетом, или с простым контролем. Хотя на самом деле эта система по содержанию близка к управленческому учету в США. Контроллинг — новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке анализа, планирования, управленческого учета, контроля и менеджмента. Он является функционально обособленным направлением экономической работы на предприятии, связанным с реализацией финансово-экономической функции в менеджменте для при-

ятия оперативных и стратегических управленческих решений. Контроллинг далеко не исчерпывается контролем. Одна из важнейших задач контроллинга — управление прибылью, поэтому в фокусе внимания контроллинга находятся затраты: их виды, места возникновения и принципы управления ими.

Система контроллинга интегрирует учет, планирование, контроль и анализ в единую систему, которая четко определяет цели предприятия, принципы управления и способы их реализации. Поэтому можно сказать, что контроллинг — это система постоянной оценки всех сторон деятельности предприятия, его подразделений, руководителей и сотрудников с точки зрения своевременного и качественного выполнения запланированных стратегических показателей, выявления отклонений и принятия безотлагательных и энергичных действий с целью оптимизации прибыли при гарантии ликвидности предприятия. Система контроллинга, как один из инструментов управления, ориентирована на будущее. В качестве инструментов контроллинга используется и учет, и калькуляция издержек, и планирование прибыли, и анализ. Цель учета издержек состоит прежде всего в том, чтобы экономически охарактеризовать процесс производства и на этой основе найти пути к относительному снижению издержек. Контроллинг однозначно и полностью отрицает необходимость планирования и учета всех затрат на производство и сбыт, целесообразность калькулирования полной себестоимости продукции или услуг. Главной специфической чертой контроллинга является использование при учете затрат системы "директ-костинг", позволяющей исчислять сокращенную себестоимость продукции. Наряду с основными методами и инструментами контроллинга (функционально-стоимостного анализа, анализ точки безубыточности), которые уже хорошо известны нашим экономистам, существуют такие, которые еще не нашли широкого применения в отечественной практике.

ABC-анализ является важным инструментом, используемым на предприятии для определения ключевых моментов и приоритетов. В контроллинге он имеет особое значение, поскольку позволяет проводить целенаправленные и экономически обоснованные мероприятия. Из нескольких вариантов выбирается тот, который обещает быть наиболее эффективным в перспективе. ABC-анализ может быть с успехом применен прежде всего в материально-

техническом снабжении, производстве и сбыте. Например, важное значение при закупке имеет точная информация о поставщиках и требуемых материалах. Не все поставщики и детали характеризуются одинаковым влиянием на эффективность. Как правило, различают три группы поставщиков. "А"-поставщики — это те, с которыми предприятие делает приблизительно 75% оборота: такой оборот дают примерно 5% поставщиков. "В"-поставщики (20%) дают, как правило 20% оборота. Для "С"-поставщиков (75%) оборот составляет приблизительно 5%. Таким образом на основе ABC-анализа можно узнать, какими поставщиками предприятие должно заниматься больше. Если затраты на мероприятия в области закупок должны быть небольшими, то естественно целесообразно уделить внимание прежде всего "А"-поставщикам. ABC-анализ можно также использовать для решения более нетрадиционных задач. Например, для управления личным временем, что часто может быть очень актуальным для руководителей высокого ранга.

К инструментам стратегического контроллинга относится так называемый "портфельный" анализ, позволяющий улучшить стратегическое

планирование на предприятии. Этот метод предполагает анализ стратегий предприятия в долгосрочном плане. При помощи "портфельного" анализа предприятие разделяют на стратегические бизнес-единицы и анализируют их по отдельности. Стратегическая бизнес-единица охватывает однородные программы продуктов и услуг для одного специфического рынка с единой конкурентной ситуацией. На практике часто в качестве стратегических бизнес-единиц принимают продукты, продуктовые группы или набор услуг. Показатели рыночной доли и рыночного роста хорошо подходят в качестве критериев для анализа отдельных продуктовых групп предприятия. Портфель "рост рынка — доля рынка" позволяет проводить простой анализ продуктов предприятия с целью разработки в последующем специфических стратегий. Портфельное отображение базируется на стратегических факторах успеха:

- 1) относительной рыночной доле;
- 2) будущем росте рынка.

Наиболее известна в практике наглядная портфельная матрица "доля рынка — рост рынка". В ее основе лежат концепции кривой опыта и жизненного цикла продукта.



Рис. Портфельная матрица "Доля рынка — рост рынка"

Особое достоинство матричного метода представления как стратегического инструмента состоит в том, что сложный предмет можно описать всего двумя параметрами.

Каждое предприятие должно пытаться увеличить свою рыночную долю, чтобы улучшить конкурентные позиции и увеличить доходность бизнеса. Чем выше относительная доля, тем с меньшими затратами предприятие будет производить продукцию. Высокая относительная доля

рынка — признак силы предприятия. Относительная доля предприятия определяется по формуле:

$$\text{Относительная доля рынка} = \frac{\text{Рыночная доля предприятия}}{\text{Рыночная доля рыночного лидер}}$$

Рост рынка может определяться относительно среднего роста валового социального продук-

та или даже устанавливаться из более прагматических соображений. Речь идет не о точном определении рыночного роста, а скорее — о прогнозируемых тенденциях. Для определения рыночного роста можно использовать формулу:

$$\text{Относительная доля рынка} = \frac{\text{Прогнозируемый в плановом периоде дополнительный прирост емкости рынка}}{\text{Емкость рынка в предыдущем периоде}} \times 100$$

Высокий прирост емкости рынка ускоряет эффект кривой опыта и ведет к значительному снижению затрат на единицу продукции. Предприятие, которое через увеличение рыночной доли захватит лидерство на рынке, быстрее своих конкурентов снизит затраты и при одинаковых рыночных ценах обеспечит большую долю прибыли.

В проблему портфельного анализа целесообразно отобрать от 4 до 6 продуктов, как уже имеющих успех на рынке, так и проблемных и новых, и позиционировать их в отдельных стратегических сегментах матрицы. В соответствии с занимаемыми позициями на кривой жизненного цикла и рыночным положением продуктивные группы разделяют на определенные портфельные категории, рассматриваемые ниже.

Подростки.

В эту категорию входят продуктивные группы с относительно низкими рыночными долями, но с высоким показателем рыночного роста. Продукты-подростки следует более детально проанализировать в связи с тем, что они могут быть как успешно внедрены на рынок, так и отторгнуты рынком.

Звезды.

Продукты-звезды имеют относительно большую рыночную долю и индексы рыночного роста выше среднего. Они обладают потенциалом рыночного лидера вплоть до стадии насыщения. Такие продукты являются важнейшими на предприятии, ибо обеспечивают его будущее.

Денежные коровы.

Это продуктивная группа обладает относительно высокой рыночной долей, однако незначительными шансами на рост рынка. Они позиционируются на едва растущих или уже стагнирующих, либо даже свертывающихся рынках.

Бедные собаки.

Это продуктивные группы с незначительными рыночными долями и низкими показателями рыночного роста. Для предприятия такие продуктивные группы не представляют интереса, поскольку не обладают значительным рыночным потенциалом и не имеют особых конкурентных преимуществ. Эти продуктивные группы занимают позиции на краю стагнирующих и свертывающихся рынков.

Необходимо помнить, что после внедрения нового продукта он проходит последовательно через все стратегические сегменты. Продукты-подростки должны превратиться в звезды, затем стать денежными коровами и, наконец, бедными собаками и уйти с рынка. Чем быстрее с течением времени отдельные продуктивные группы перемещаются в зону бедных собак, тем больше опасность для предприятия быть вытесненным с рынка. Если продуктовый портфель предприятия разбалансирован, необходимо предпринять усилия по восстановлению баланса между отдельными стратегическими сегментами. Для этого нужно разработать и реализовать новые стратегии.

Образование стратегических бизнес-единиц создает ряд преимуществ для предприятия и его менеджеров в конкурентной борьбе.

Но система контроллинга на предприятии включает в себя не только аналитические показатели и выводы. В системе контроллинга присутствует сильная организационная составляющая — люди, которые занимаются контроллингом. Для эффективной работы и четкого определения ответственности контролеров на предприятии необходимо специальное структурное подразделение — служба контроллинга. При этом совершенно очевидно, что специалисты по контроллингу не призваны выполнять роль руководства, а должны обеспечивать руководство необходимой информацией для принятия обоснованных управленческих решений. Но если работники службы контроллинга не занимаются сбором первичной информации, не обобщают ее в необходимых направлениях, то их роль по существу сводится к передаче информации руководству. На Западе контроллинг уже давно завоевал свои позиции в системе хозяйствования и на сегодняшний день является одним из перспективнейших направлений в развитии теории и практики учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности. Совершенно очевидно, что с построением рыночного хозяйства наши предприятия будут все более и более нуждаться в надежной системе управления, каковым и является контроллинг. Однако, нельзя говорить об

"автоматическом" переносе западной практики на нашу действительность. Нельзя забывать о том, что контроллинг представляет собой систему управления затратами, отвечающую особенностям организации производства на крупных и средних предприятиях. Здесь сказываются значительные различия в методологии учета затрат и результатов хозяйствования, так как в отличие от Запада, в отечественной практике распространено калькулирование полной себестоимости. Кроме того, для организации системы кон-

троллинга требуется разработка ряда дополнительных форм отчетности, предоставляющих необходимую информацию.

Таким образом, несмотря на бесспорную перспективность и эффективность, попытки самостоятельной организации службы контроллинга на предприятиях Республики Беларусь на сегодняшний момент, увы, не представляются возможным, однако в процессе построения рыночных отношений, безусловно, будут востребованы.

**А.С. Булкин, канд. экон. наук, зам. председателя Бел. ассоциации бухгалтеров,
О.А. Яцуквич**

ПЛАНИРОВАНИЕ, УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ГОТОВЫХ ИЗДЕЛИЙ ПРИ ДАВАЛЬЧЕСКОМ СЫРЬЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

В последние годы многие предприятия пищевой промышленности Республики Беларусь используют в своей деятельности давальческое сырье. Для перерабатывающих предприятий выгода состоит в том, что они максимально используют производственные мощности, в условиях дефицита сырья и материалов, сохраняют рабочие места, сберегают высококвалифицированные кадры, пополняют рынок товарной массой.

В виде давальческого сырья в республике используется сахарная свекла, маслосемена, тростниковый сахар-сырец и т. д.

Переработка давальческого сырья и расчеты с его поставщиками осуществляются на договорной основе.

Одни виды сырья поступают на предприятия в соответствии с условиями, изложенными в прямых договорах предприятия с сельскохозяйственными предприятиями и заготовительными организациями, другие — по договорам заключенным предприятием с поставщиком, выигравшим конкурс по объявленному тендеру.

Тростниковый сахар-сырец, например, поступает на предприятия, вырабатывающие сахар-песок в виде давальческого сырья от поставщиков, которые выигрывают тендерный конкурс, организованный Министерством сельского хозяйства и продовольствия республики.

Сахарная свекла в виде давальческого сырья завозится на сахарные заводы колхозами и госхозами на основании прямых договоров между партнерами.

В зависимости от состояния экономики перерабатывающих предприятий и поставщиков, складывающихся социально-экономических условий хозяйствования и состояния экономики республики в целом условия переработки давальческого сырья и возмещения понесенных затрат могут ежегодно меняться. Но какие бы ус-

ловия не предъявляли давальцы сырья к переработчикам, переработчики должны свои расходы покрывать не только оплатой полной суммы расходов, но и обеспечивать поддержание нормативной рентабельности этих затрат за счет давальцев.

В настоящее время в республике сложилось несколько видов расчетов за давальческое сырье, отдельные предприятия-давальцы предпочитают оплачивать понесенные на переработке затраты деньгами, другие рассчитываются частью полученной из переработки сырья готовой продукцией, третьи — тем же сырьем, которое предлагают для переработки.

В этой связи планирование или прогнозирование и учет затрат на производство следует вести в соответствии с заключенными договорами на поставку давальческого сырья и расчетов за выполненную переработку.

Так как перерабатывающие предприятия наряду с давальческим закупают аналогичное сырье по госзаказу, их хранение, учет и отпуск в производство следует вести отдельно. Котловый метод учета может привести к излишествам и бесконтрольности в расходовании, воровству и обогащению отдельных личностей.

Поэтому поступающее на перерабатывающие предприятия давальческое сырье принимается назначенной руководителем комиссией, которая при приемке должна подвергать его проверке в натуре: взвешивать, обмеривать, подсчитывать в штуках, если оно расфасовано в тару. Кроме того, заводской лабораторией оно должно подвергаться анализу на качество.

Учет поступающего давальческого сырья, его хранение и отпуск в производство должен осуществляться обособленно от аналогичного сырья собственной заготовки, на отдельных складах. Материальная ответственность за сохранность давальческого сырья может быть возло-