

А.Дайле

Практика КОНТРОЛЛИНГА

Перевод с немецкого

**Под редакцией и с предисловием
М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой**



**Москва
"Финансы и статистика"
2003**

ALBRECHT DEYHLE

Controller- Praxis

*Führung durch Ziele,
Planung und Controlling*

**BAND I Unternehmensplanung
 und Controller-Funktion**

**BAND II Soll-Ist-Vergleich und
 Führungs-Stil**

*Herausgegeben von der
Controller-Akademie*

11. Auflage



**MANAGEMENT SERVICE VERLAG
Wörthsee**

Практика контрфальсифицирования

УДК 658.012.7

ББК 65.290-2

Д 12

Перевод с немецкого
М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой

Д12 Дайле А.
Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл.
М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статисти-
ка, 2003. – 336 с.– Пер. изд.: Deyhle A. Controller – Praxis. –
Management Service.

ISBN 5-279-02093-1

Одно из популярных немецких пособий по контроллингу, выдержавшее 11 изданий и широко применяемое в практической деятельности фирм и в бизнес-образовании. Рассматриваются место, задачи и инструменты контроллинга как системы управления прибылью и практическая реализация функций контроллера. Содержатся многочисленные примеры из практики предприятий.

Для руководителей и специалистов планово-экономических и финансовых служб предприятий, преподавателей и студентов экономических вузов.

Д $\frac{0607000000 - 222}{010(01) - 2003}$ 122-2000

УДК 658.012.7

ББК 65.290-2

ISBN 3-7775-6202-5 (Германия)

ISBN 5-279-02093-1 (Россия)

© Management Service Verlag, 1971

© М.Л. Лукашевич, Е.Н. Тихоненкова,
предисловие к русскому переводу, 2001



ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие к русскому переводу	9
Предисловие к десятому изданию 1994 г.	11
Предисловие к первому изданию 1971 г.	
Контроллер, что это означает?	13

Глава 1

ЦЕЛЕВАЯ КАРТИНА И ПОСТАНОВКА ЦЕЛЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ	17
-----------------------------------------------------------------	-----------

Описание целевой картины предприятия / Поддержание баланса между ростом, развитием и прибылью/Цели должны быть конкретно определены и достижимы / Целевые показатели / Бюджет по прибыли

Глава 2

СТРУКТУРА ЦЕЛИ ПО ПРИБЫЛИ.....	26
---------------------------------------	-----------

Разграничение планирования прибыли и финансового планирования / Планирование взаимосвязей между оборотом, затратами и прибылью / Модель калькулирования предельных (продуктовых) затрат / Типовой перечень этапов разработки калькуляций нормативных предельных затрат – ставок продуктовых затрат / Примеры разграничения предельных и постоянных затрат / Три пары понятий, касающихся затрат, в практике контроллера / Представление трех группировок затрат в виде куба (куба затрат контроллера) / «Продажа» постановки цели по прибыли с помощью диаграммы для величин в точке безубыточности / Постановка промежуточных целей при формировании цели по прибыли / Рентабельность инвестированного капитала (return on investment) и денежный поток (cash flow) / Замечания по поводу налогов / Шесть главных понятий при планировании структуры прибыли

Глава 3

РАЗБОР ЗАДАЧИ ПО ПЛАНИРОВАНИЮ И УПРАВЛЕНИЮ ПРИБЫЛЬЮ – ЗАДАЧА «КИОСК»	51
-------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

Исходная ситуация / Результаты первого дня торговли / Какой из двух продуктов позволяет больше заработать? / Если бы у киоска стояла очередь... / Форсирование продажи пива с помощью рекламы / Уточнение цены и планирование прибыли / Метод расчета суммы покрытия как «вход» в процесс планирования прибыли / Разработка нового плана реализации пива и кофе с использованием сумм покрытия I и II / Метод расчета сумм покрытия как информационная система менеджмента / Табличная модель расчета управленческой прибыли с использованием сумм покрытия I и II / Использование суммы покрытия II для оценки менеджеров

Глава 4

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ ПО ЦЕНТРАМ ПРИБЫЛИ 74

Центры прибыли и дивизиональные отделения / Принцип организации по продуктовым группам / Постановка целей руководителем продуктовой группы в качестве менеджера по прибыли / Схема расчета результата для центра прибыли / Задачи руководителей продуктовых групп по долгосрочному достижению прибыли / Предпосылки введения организации управления по центрам прибыли в разрезе продуктовых групп / Примеры организации управления по продуктовым группам / Менеджер отдела сбыта в качестве руководителя центра прибыли

Глава 5

АНАЛИЗ ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ ПО ВНУТРИФИРМЕННОМУ ПЛАНИРОВАНИЮ НА ФАБРИКЕ ПЛАСТИКОВЫХ ИЗДЕЛИЙ «ЛАМИНА» 97

Описание ситуации / Совещание по бюджету / Решение задачи / Разработка и утверждение новых стратегий / Как отреагирует на результат президент фирмы? / Кто принимает решения при планировании? / Оптимален ли новый бюджет? / Представление бюджета с помощью графиков / Калькулирование затрат на изделия для определения целевой цены / Отнесение постоянных затрат центральных отделов управления на продуктовые группы с целью обеспечения надежности бюджета / Философия нуля / Является ли планирование: а) ориентированным на достижение целей и б) реалистичным? / Контрольные вопросы по проверке реалистичности бюджета

Глава 6

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ, ОПЕРАТИВНОЕ И ДИСПОЗИТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ 123

Планирование и прогноз: в чем различие? / Стратегическое планирование на предприятии / Внутрифирменное оперативное планирование / Диспозитивное планирование / Структурирование понятий в планировании / Формы стратегического планирования / Оперативный план мероприятий / Долгосрочное оперативное планирование и годовой план поступления заказов

Глава 7

ЭЛЕМЕНТЫ СИСТЕМЫ ОПЕРАТИВНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ 150

Система расчета управленческой прибыли, задающая рамки внутреннего контура планирования оборота, затрат и прибыли / Расширение внутреннего контура планирования прибыли до внешнего контура интегриро-

ванной системы бюджетирования / Взаимосвязи между планами в системе оперативного планирования / Дерево показателя рентабельности капитала как основа пошагового улучшения бюджета / Бюджетирование от нуля / Рекомендации по составлению бюджета

Глава 8 ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ 184

Мы не можем планировать, потому что у нас многое все время меняется / Отклонения – это не доказательства вины / Планы должны быть напряженными и достижимыми / Планирование – это процесс, в котором каждый занят своим делом / Основной принцип управления планированием / Постановка цели, планирование и регулирование / Целью считается план, а не отклонения / Управление по целям / Кратко- и долгосрочное планирование / Планы и прогнозы / Основные элементы планирования / Структура планов: начальное звено и узкое место / Планирование – это не совсем последовательный процесс / Кто должен планировать? / График планирования / Роль контроллера в решении проблем и разрешении конфликтных ситуаций / Правила поведения для контроллера

Глава 9 СОПОСТАВЛЕНИЕ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ВЕЛИЧИН В КОНТРОЛЛИНГЕ 205

Сравнение плановых и фактических величин по обороту, суммам покрытия и затратам на реализацию в центре прибыли / Графическое представление сравнений плановых и фактических величин в центре прибыли / Планирование гибкого бюджета затрат и результатов в производстве / Бюджет затрат в качестве базы нормативных затрат в системе оперативного планирования / Разделение затрат в бюджете на продуктовые и организационно-структурные / Является ли оплата труда основных производственных рабочих действительно пропорциональной? / Сравнение плановых и фактических величин в бюджете затрат основного производственного участка / Сигналы об отклонениях как инструмент контроллинга / Функционально-стоимостный анализ применительно к системе отчетности контроллера / Бюджет постоянных затрат и нормативы управленческой деятельности / Пример использования инструментов контроллинга руководителем отдела персонала / Сравнение плановых и фактических показателей использования материалов / Трехуровневая программа совершенствования контроллинга на основе сравнения плановых и фактических показателей / Пример разработки трехуровневой программы мероприятий по повышению прибыли / Бюджет и делегирование ответственности / Сравнение плановых и фактических показателей и стиль управления / Сравнение целевых и фактических показателей / Итак, вместо сравнения плановых и фактических показателей сравнение целевых и фактических показателей

Глава 10

ОТЧЕТНОСТЬ КОНТРОЛЛЕРА..... 247

Тренировка чувствительности при составлении отчета контроллера / Комплекс работ контроллера / Комментарий к системе отчетности контроллера / Система расчета управленческой прибыли как ядро отчетности контроллера / Определение отклонений в разделе «Анализ отклонений» системы расчетов управленческой прибыли / Управленческий и балансовый результаты / Пример отчета об управленческой прибыли / Инструкция по разработке системы расчетов управленческой прибыли / Развитие терминологии

Глава 11

ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА..... 270

Я контроллер, но об этом у нас никто не знает / Руководитель финансово-экономического отдела в роли контроллера / Место контроллера и финансиста в функциональной структуре предприятия / Организация финансово-экономических расчетов: чем должен заниматься контроллер? / Описание функциональных обязанностей контроллера / Организационная модель информационной службы экономических расчетов при реализации функций контроллера / Контроллер и разработка стратегий маркетинга / Контроллер и автоматизированная обработка данных / Контроллер и отдел организации / Контроллер и внутренний аудит / Разграничение деятельности контроллера и финансиста: кто из них должен работать с налогами? / Контроллер и централизованный плановый отдел предприятия / Резюме. Общее описание функций контроллера / Резюме. Разработка функциональных обязанностей централизованной службы контроллера (централизованного финансово-экономического отдела) / Централизованные и децентрализованные функции контроллера / Кооперация между централизованным и децентрализованным отделами контроллинга / Перечень требований к контроллеру / Право вето контроллера / Место контроллера в управленческой команде

Глава 12

ФУНКЦИИ КОНТРОЛЛЕРА

В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ УПРАВЛЕНИЯ..... 299

Контроллер в системе управления / Инструменты менеджмента для руководства и стимулирования сотрудников / Инструменты менеджмента для планирования и регулирования деятельности подразделений предприятия / История про шофера, объясняющая поведение менеджера / Разбор практической ситуации 1. Снижение цены и увеличение объема реализации / Разбор практической ситуации 2. Я здесь делаю цены, но директор по сбыту этого не знает / Разбор практической ситуации 3. Взаимовлияние показателей сумм покрытия I и II при расчетах выгодности отдельных продуктов в ассортиментной программе / Разбор практической ситуации 4. Заседание комиссии по ценам / Разбор практической ситуации 5. Собственное производство или поставки со стороны? / Вклад контроллера в принятие решений / Тематическая матрица контроллера / Практический контроллинг на пересечении функций менеджера и контроллера



ПРЕДИСЛОВИЕ К РУССКОМУ ПЕРЕВОДУ

Предлагаемая вниманию читателей книга знакомит с концепцией контроллинга известной школы, основателем и идеологом которой является доктор Альбрехт Дайле. Создание в 1971 г. Академии контроллинга (г. Гаутинг/Мюнхен, Германия) не только позволило тысячам практических работников и руководителей, занимающихся вопросами экономики предприятия, принять участие в семинарах и тренингах, проводимых доктором А. Дайле и его коллегами, но и привело к формированию целой плеяды активных, творчески мыслящих специалистов, стремящихся внести свой вклад в развитие и распространение методов и инструментов контроллинга. Подтверждением этого является основание в 1974 г. выпускниками Академии контроллинга Союза контроллеров – общественной организации, целями которой являются разработка общих принципов и методологии контроллинга, решение проблем организации деятельности соответствующих служб на фирмах, обмен опытом работы и оказание профессиональной поддержки членам Союза контроллеров. Региональные группы этого Союза, работающие не только в Германии, но и в других странах (Австрии, Швейцарии), регулярно проводят мероприятия, направленные на достижение целей этой организации. Союз контроллеров имеет свой печатный орган – журнал «Controller Magazin», на страницах которого специалисты крупных, средних и малых предприятий различных отраслей рассказывают о своих достижениях, разработках и проблемах.

Ежегодно с 1974 г. проводится Конгресс контроллеров, принять участие в котором, кроме членов Союза, могут все желающие. Этот форум можно назвать самым представительным в области контроллинга в настоящее время. И везде основоположником, будь то Академия контроллинга, Союз контроллеров, Конгресс контроллеров, журнал «Controller Magazin», является доктор А. Дайле. Признанный научный авторитет, необыкновенно обаятельный человек, он делом жизни избрал внедрение в практику методов и процедур контроллинга как одного из направлений современного менеджмента.

В книге рассматриваются вопросы, составляющие основу программы повышения квалификации специалистов и руководителей в Академии контроллинга.

Автор приглашает читателей к дискуссии, делится своими воззрениями, возражает оппонентам, описывает ситуации, возникающие в практической деятельности предприятий. Материал книги изложен живым своеобразным языком, который переводчики и редакторы по мере возможности стремились сохранить, чтобы погрузить читателя в атмосферу свободной интерпретации достаточно сложных проблем планирования и контроля, разработки схем финансово-экономических расчетов, а также подходов к решению типовых задач по управлению прибылью. Нетривиальные суждения доктора А. Дайле прекрасно систематизированы и положены в основу разработки комплекса методических положений по структуризации системы расчетов затрат и результатов, а также факторного анализа отклонений в системе планово-контрольных расчетов в сбыте, производстве, материально-техническом снабжении и управлении. Красной нитью проходит через всю книгу двойная терминология, касающаяся классификации затрат (их подразделения на переменные и постоянные). Доктор А. Дайле предлагает называть их соответственно продуктовыми и структурными, обосновывая это необходимостью устранения противоречий, возникающих при отнесении той или иной части затрат к переменным или постоянным. Многие термины в книге следует воспринимать в контексте рассматриваемых задач, поскольку автор достаточно много внимания уделяет интерпретации этих терминов, раскрывая их содержания и сравнительному анализу. Какие бы расчетные задачи автор ни рассматривал, никогда из поля его зрения не исчезает личность контроллера как специалиста нового типа, объединяющего в себе классического экономиста и координатора процессов планирования и контроля на предприятии, являющегося советником менеджера по выявлению всех шансов и рисков, влияющих на получение прибыли.

Рассматриваемые в книге вопросы и подходы к их решению могут быть интересны работникам планово-экономических и финансовых отделов, руководителям отделов сбыта, материально-технического снабжения и производства. Преподаватели вузов, студенты и аспиранты найдут в ней много материала, который может быть использован при подготовке семинаров и курсов «Контроллинг», «Управленческий учет», «Стратегический менеджмент», «Маркетинг».

Е.Н. ТИХОНЕНКОВА, М.Л. ЛУКАШЕВИЧ



ПРЕДИСЛОВИЕ К ДЕСЯТОМУ ИЗДАНИЮ 1994 г.

Привычные слова и обороты речи изменяются очень медленно. Если это происходит быстро, то обрываются нити взаимопонимания. Однако без языка нет и коммуникаций. Именно контроллер, выполняя типичную для себя роль консультанта и советника, находится в самом центре коммуникаций в бизнесе.

Слова «контроллер» и «контроллинг» вошли в немецкий язык, но вновь и вновь возникает потребность в их разъяснении. Контроллинг – это процесс, понимаемый как овладение экономической ситуацией на предприятии. Каждый менеджер несет ответственность за реализацию контроллинга. Сам же контроллер должен быть менеджером в сфере контроллинга. Контроллер организует контроллинг, используя определенные методические подходы и техники документирования, выполняя роль модератора, осуществляя тайм-менеджмент, структурируя формы документов и анкеты для заполнения, а также говоря на привычном для менеджеров и специалистов языке терминов.

В настоящее время термины, касающиеся затрат, стали трактоваться по-другому. Первое издание книги «Практика контроллинга», вышедшее в 1971 г., содержало формулировки таких понятий, как *«предельные затраты (на единицу продукции)»* и *«пропорциональные затраты (на некоторый объем продукции)»*. При этом имелась в виду экономическая оценка, содержащаяся в спецификациях и технологических картах, обеспечивающих создание продукта как физического тела. Отсюда следовало технически обусловленное определение предельных затрат как необходимых для изготовления дополнительной единицы продукции. Однако лучше называть эти затраты *продуктовыми (Produktkosten, сокращенно Proko)*, что позволяет более наглядно показать, какому типу мероприятий дается затратная оценка.

Есть еще периодические затраты, которые характеризуют процесс поддержки производства продукции. Для их оценки был выбран термин «*постоянные затраты*». Константа, стоящая за этим определением и давшая ему название, вводит в заблуждение. На самом деле в области постоянных затрат также могут быть созданы управляемые участки, например менеджмент затратных блоков. В связи с этим термин «*структурные затраты*» (*Strukturkosten*, сокращенно *Struko*) больше подходит для обозначения данных взаимосвязей.

В десятом издании этой книги новая терминология более органично вплетена в текст. Однако чтобы новая терминология не казалась неожиданной, параллельно используются наименования «предельные» / «пропорциональные» и «постоянные затраты». На Вашей фирме, уважаемый читатель, можно было бы сделать так: например, использовать пары терминов «переменные затраты» / «продуктовые затраты»; «постоянные затраты» / «структурные затраты». Когда то, что стоит за разделительной чертой, приживется на практике, можно будет постепенно забыть то, что стоит перед ней.

На Троицу 1994 г. – наилучшие пожелания читателям книги.

Д-р АЛЬБРЕХТ ДАЙЛЕ



ПРЕДИСЛОВИЕ К ПЕРВОМУ ИЗДАНИЮ 1971 г.

КОНТРОЛЛЕР, ЧТО ЭТО ОЗНАЧАЕТ?

Прежде всего контроллер является шефом службы внутренних планово-экономических расчетов, т.е. он – шеф-расчетчик. Однако такая трактовка наименования должности вызывает сомнения и недоразумения. Одна крайняя точка зрения заключается в том, что контроллер и есть тот самый раб расчетов, который все считает, ведет протокол и с острым карандашом в руке за всем следит, лучше всех все знает и смотрит другим под руки. Другая крайность – приписывать контроллеру всеобъемлющее право вето. Это означает, что без «о' кей» контроллера ничего не происходит. В таком случае он должен быть еще и генеральным директором.

Ни та, ни другая интерпретация функции контроллера не верна. «To control» означает регулировать или управлять. В соответствии с этим контроллер является своего рода экономическим *лоцманом*, или штурманом, фирмы, который с помощью количественной информации помогает капитанам функциональных направлений – сбыта, производства, НИОКР и закупки уверенно вести свои корабли в беспокойном море бизнеса. Он должен подать сигнал, если есть опасность сесть на мель, когда распадутся взаимосвязи между оборотом, затратами и прибылью.

В соответствии с этим контроллер не контролирует, а *заботится о том, чтобы каждый мог контролировать себя сам в процессе достижения поставленных руководством фирмы целей, прежде всего цели по прибыли.* При этом подразумевается, что цели действительно ставятся. Кроме того, самоконтроль функционирует только тогда, когда проводится *планирование*, посредством которого задаются критерии для самоконтроля. Именно поэтому контроллер является также *«продавцом» целей и планов.* Контроллинг же предстает в виде *сравнений плановых и фактических показателей.* Контроллер предлагает сигнальную систему отклонений, которые должны направить менеджеров на осуществление корректирующих мероприятий, чтобы плановый курс достижения цели действительно был выдержан, насколько это возможно.

Поскольку цели предприятия и критерии планирования формулируются преимущественно в форме чисел, контроллеру для выполнения его задачи необходим соответствующий *набор инструментов.* Когда речь идет о практике контроллинга, имеются в виду *не* цифры в духе обычной отчетности за истекший период, а *поддержка усовершенствований*, т.е. так называемый управленческий учет (management accounting). Главный вопрос контроллера о любой количественной информации отличается от вопроса, который задает себе бухгалтер, заботящийся о том, чтобы все было правильно и сошлось. Ключевой вопрос контроллера звучит так: кого информирует этот отчет, *являясь первым шагом к разработке программы мероприятий по улучшению ситуации?* Контроллер работает, *ориентируясь на получателя*, и является поставщиком информации. Он *выполняет сервисную функцию по отношению к менеджерам*, осуществляя ориентированное на поставленные цели планирование и регулирование. Выполняемая им функция обязательно требуется для реализации современных *стилей управления* – при делегировании полномочий, управлении по целям.

Представленная в этой книге концепция практического контроллинга разработана с учетом опыта американских коллег. Однако данная концепция не является чисто американской. По результатам работы, главным образом в области тренинга руководителей на многочисленных предприятиях в Германии, а также в других немецкоязычных странах при внедрении системы расчетов управленческой прибыли на основе сумм покрытия в области регулирования продаж, при разработке модели управления и прежде всего при реализации планирования на предприятиях в качестве инструмента управления для определения задач контроллера сформировалась *европейски ориентированная концепция контроллинга*. Во всяком случае соответствующего немецкого понятия, так же верно отражающего содержание этой практической работы, как понятие «контроллинг», не существует. Данная книга должна стать в некотором роде описанием функций контроллера, которые на немецком языке не могут быть выражены одним словом, поэтому предполагает многозначное истолкование.

Речь не идет о том, чтобы на предприятии непременно работал контроллер или была введена такая должность. Я намеренно часто говорю о *функциях контроллера*, поскольку они могут распределяться между несколькими людьми или подразделениями. Так, реализацией функций контроллера занимаются существующие на многих фирмах штабные отделы центрального планирования, подразделения информационного менеджмента, включающие группы организации, системного анализа и вычислительный центр, и, разумеется, экономические службы. Отдел внутреннего аудита в некоторых случаях также выполняет некоторые функции контроллера.

Конечно, можно создать такую организационную структуру, в которой будет отдел контроллинга со своим руководителем, сосредоточившим решение всех перечисленных задач в одних руках, может быть, в качестве постоянного или временного члена

правления фирмы (в США контроллер чаще всего является одним из вице-президентов). При долгосрочном организационном планировании должен быть предусмотрен именно такой подход. Однако примеры, рекомендации и советы данной книги независимо от этого пригодны для каждого, кто в целом или фрагментарно выполняет функции контроллера. Зовется он именно контроллером или нет, для успешной работы в этой области не так важно.

Гаутинг/Мюнхен, осень 1971 года

Д-р АЛЬБРЕХТ ДАЙЛЕ



Глава 1

ЦЕЛЕВАЯ КАРТИНА И ПОСТАНОВКА ЦЕЛЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

Достижение успеха возможно только на том предприятии, где знают, чего хотят, и где все сотрудники настойчиво следуют по намеченному ПУТИ (WEG). Все иное было бы случайным менеджментом, т.е. простым реагированием на происходящие события. Чтобы определить целевую картину и описать постановку целей, а также конкретизировать их для практического достижения, пригодна рабочая модель (рис. 1).

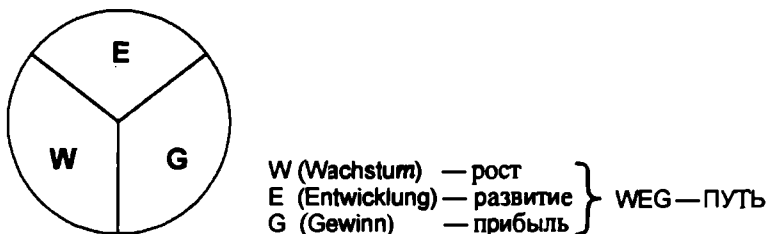


Рис. 1. Модель постановки целей

Цель **W** означает *рост (Wachstum)*, т.е. увеличение производства и продажи изделий или предоставляемых услуг, которые уже определены в программе предприятия. Должен быть увеличен объем выпуска, и для уже введенных на рынок изделий должны быть завоеваны дополнительные рынки сбыта. Рост часто является не только целью, но и необходимостью, как при езде на велосипеде: если постоянно не крутить педали, то велосипед остановится и упадет. Так и предприятие нельзя держать на месте без движения. Рост становится обязанностью, а иногда даже проклятием. Кстати, учет требований по защите окружающей среды относится к теме роста предприятия.

Цель **E** означает *развитие (Entwicklung)*. Рост и развитие часто объединяют. Однако лучше разграничить эти два целевых сегмента. Развитие означает следующее: новые изделия, новые формы их при-

менения, новый сервис, новые решения проблем клиентов, новые рынки и каналы сбыта, новый имидж; новые методы производства, новые технологии, новые организационные структуры и процедуры управления; внедрение рационализаторских предложений. Только то предприятие неуклонно продвигается вперед, на котором можно наблюдать линии кривых жизненного цикла изделий, как на рис. 2.

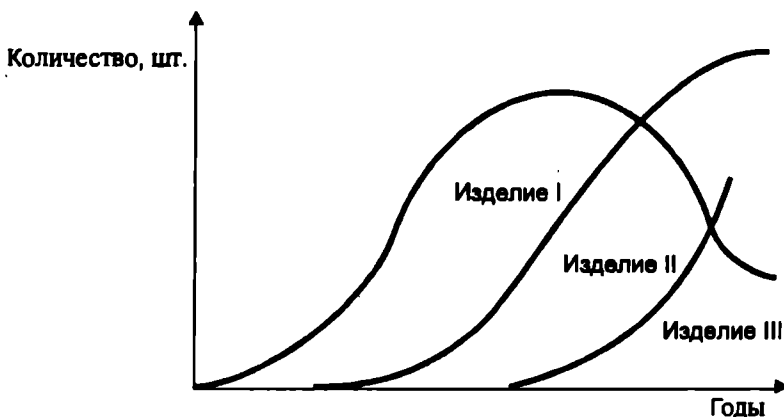


Рис. 2. Кривые жизненного цикла изделий

Разработка новых продуктов или диверсификация путем покупки предприятий и их каналов сбыта не должна происходить только тогда, когда станет очевидным спад в развитии продукта, который прежде был основным.

Цель G требует достижения *прибыли (Gewinn)*. Прибыль – это не только результат, который появляется в конце хозяйственного года, но и цель. Эта цель должна быть так же очевидна, как золотая медаль на Олимпийских играх. Прибыль необходима предприятию, чтобы своими силами осуществлять финансирование в интересах роста и развития, предоставлять рабочие места, разрабатывать новые проекты, обеспечивать соответствующую результатам оплату труда и социальное страхование сотрудников, а также для инвестирования мероприятий по защите окружающей среды или других общественных проектов.

Учитывая изложенное, необходимо отметить, что *контроллер должен думать о создании аппарата планирования и регулирования и стремиться оказывать воздействие на процесс получения предприятием прибыли.*

ОПИСАНИЕ ЦЕЛЕВОЙ КАРТИНЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

Целевая картина отражает философию предприятия. Чего мы, собственно, хотим достичь? Для чего существует предприятие? Как возникло его право на существование?

Целевые картины должны быть ясно описаны и представлены. В связи с этим можно привести историю о трех камнетесах, которых прохожий спрашивает, что они делают. «Я стесываю камни, вы же сами видите», – сказал один. «Я должен зарабатывать деньги», – ответил второй. «Я строю собор», – сказал третий. Этому третьему известна целевая картина. Он знает, для чего необходима его работа, даже если ее можно сравнить только с работой маленького винтика. У него есть мотивация для достижения целого. Точно так же, например, стенографистка, встречающаяся в конце рабочего дня со своей подругой из другой фирмы, должна знать, ради чего используют ее труд. Целевая картина необходима для идентификации работников и предприятия, на котором они работают.

Если при случае говорят, что молодежь не хочет больше работать, то нужно задать встречный вопрос: ради чего, собственно, работать? Известна ли целевая картина? Зачем мы напрягаемся целый день? Если «хозяева» предприятия забывают создать целевую картину, то никто не должен потом удивляться, что целевые ориентиры работники будут искать в другом месте и эти альтернативы начнут главенствовать.

Расскажу об одном споре в кругу немецких книготорговцев, участником которого мне пришлось стать. Я говорил о менеджменте в книжной торговле, ориентированном на прибыль. Последовали резкие протесты. Один влиятельный предприниматель возразил мне: «Как вы могли решиться говорить о прибыли в книжной торговле? Мы, продавцы книг, должны выполнять свой информационный долг. Мы несем культуру!» Я ответил: «Если у вас будут убытки и вы разоритесь, то не сможете выполнить ни информационный долг, ни культурную миссию».

То, что имел в виду этот книготорговец, было его целевой картиной, достойной уважения. Однако если он хочет остаться верным такой философии и при этом поставить на ноги настоящее дело, он должен получать прибыль. Целевая картина фармацевтической фирмы – служение здоровью. Если фирма стремится делать это эффективно, она должна получать прибыль. Откуда еще, как не из прибы-

ли, должны появиться бюджеты для новых исследовательских проектов и разработок?

Примерами целевых картин (идентификацией) предприятий могут быть:

- наилучшее снабжение населения;
- мы ломаем цены;
- наша задача – решение проблем;
- поставлять костюмы на заказ или производить серийную одежду;
- у нас лучшие инженеры;
- мы производим марочные продукты, а не продукты на выброс;
- в качестве поставщика промышленных предприятий не создавать конкуренцию собственным клиентам, т.е. поставлять оборудование для изготовления пластмассовых изделий и самим выпускать эти изделия;
- не быть только поставщиком, например автомобильной промышленности;
- остаться средним предприятием;
- не производить конфеты с алкогольной начинкой;
- во всем мире быть как дома.

Элементом целевой картины индивидуального частного предприятия или семейной фирмы может быть также независимость. Из такой целевой картины будут следовать в дальнейшем вполне определенные ограничения при постановке целей. Например, вследствие финансирования производства за счет собственных средств предприятие, ориентируясь на некоторые цели роста, не сможет участвовать в борьбе за расширение своей доли рынка. Из этого в свою очередь вытекает необходимость создания целевой картины развития продуктовой программы. При постановке целей может быть намечено снабжение не рынка в целом, а только определенного его сегмента, возможно, наиболее требовательных клиентов.

ПОДДЕРЖАНИЕ БАЛАНСА МЕЖДУ РОСТОМ, РАЗВИТИЕМ И ПРИБЫЛЬЮ

Меня часто спрашивают: почему модель постановки целей имеет три сегмента, ведь вроде бы достаточно рассматривать только величину прибыли в качестве цели предприятия? Прибыль может быть

получена, если есть рост, обеспечивается определенный объем выпуска и предлагаются новые разработки, позволяющие использовать шанс снижения цен по сравнению с ценами конкурентов.

Модель ПУТЬ (WEG) (см. рис. 1) показывает, что между ростом, развитием и прибылью должен быть установлен баланс. В интересах роста, завоевания рынка часто бывает необходимо пожертвовать прибылью. С точки зрения долгосрочного обеспечения прибыли нельзя в краткосрочном периоде полностью вычерпывать ее из имеющихся источников. Например, несмотря на более высокое качество продукции можно установить более низкую, чем это в настоящее время целесообразно, цену с целью оторваться от конкурентов. Из прибыли, которая в противном случае была бы в нашем распоряжении, финансируются новые исследовательские проекты и разработки. В торговле проводят продажи по специальным ценам, дабы твердо стоять на этом рынке, несмотря на отказ от высоких сумм покрытия, поскольку рост объема продаж за время проведения таких акций не настолько велик, чтобы полностью компенсировать снижение цен и уменьшение прибыли.

Хотя будут такие фазы, когда один из трех элементов – рост, развитие или прибыль получит приоритет, в долгосрочном плане предприятие только тогда сможет успешно продолжать свой путь, когда все три компонента будут сбалансированы при помощи целевой картины.

ЦЕЛИ ДОЛЖНЫ БЫТЬ КОНКРЕТНО ОПРЕДЕЛЕНЫ И ДОСТИЖИМЫ

В противоположность целевой картине, имеющей качественное описание, цели должны быть выражены количественно. Для формулирования целей подходит правило, гласящее, что они *должны быть конкретно определены, удовлетворять требованиям к результативности и быть достижимыми.*

Часто утверждают, что цель – это экономия затрат. Но это не цель, а призыв – повод для менеджмента типа крестового похода. Если из этого высказывания нужно сделать формулировку цели, то это должно выглядеть так: «В некотором подразделении в течение следующего полугодия необходимо снизить затраты на 3% по сравнению с предыдущим полугодием». Цели должны быть конкретно

определены и так поставлены, чтобы их можно было достичь. Например, не имеет смысла требовать невозможного, чтобы затем достичь возможного. Если начальник поступает подобным образом, то вскоре он убедится, что подчиненные вводят его в заблуждение. Поскольку известно, что он, являясь руководителем отдела сбыта, именно так формирует бюджет, сотрудники уменьшают свои данные на 20% от возможного уровня, потому что они знают – шеф все равно увеличит цифры.

Из сказанного следует, что:

- процесс постановки целей требует использования таких инструментов, как бюджет (смета) затрат, поскольку в противном случае нельзя однозначно и адресно задать количественные ориентиры;
- невозможно разделить постановку целей и планирование стиля и философии управления.

Отслеживание обоих названных направлений относится к функциям контроллера.

ЦЕЛЕВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ

Для формулирования целей предприятия, как правило, используются следующие показатели:

- рост оборота по сравнению с предыдущим годом на 20%;
- увеличение доли рынка на 8%, т.е. предприятие должно не просто расти, но делать это на 8% быстрее, чем остальные в его отрасли;
- достижение 15% рентабельности капитала до выплаты налогов и процентов;
- достижение 30% рентабельности денежного потока (отношение суммы прибыли и амортизации к обороту) для возможностей финансового маневрирования;
- доведение оборота на одного работающего до 200 000 ДМ как цели для проведения мероприятий по рационализации и автоматизации.

Задачами планирования являются также поиск путей (стратегий), ведущих к намеченным целям, и определение объема средств, на которые необходимо при этом рассчитывать. Комплекс планов (план по обороту, план по рекламе, план производства, план по логистике,

план закупок, план персонала, план НИОКР, финансовый план и план по прибыли) получает одобрение в зависимости от выполнения целевых показателей, которые в свою очередь определяются целевой картиной. Или, напротив, в процессе разработки планов становится необходимым внести изменения в целевые показатели, а может быть, и в целевую картину предприятия. Если планы приняты, то одновременно с элементами комплекса планов задаются индивидуальные бюджеты, или «расписания движения», для структурных подразделений. При этом через систему планирования цели предприятия они достигают главных отделов, подразделений, групп и в конце концов отдельных сотрудников.

Забота о том, чтобы у каждого была своя цель, которая через систему бюджетов интегрируется с общей целью предприятия, является одной из функций контроллера.

БЮДЖЕТ ПО ПРИБЫЛИ

Целевая картина описывает задачу, стоящую перед предприятием и определяет, чем занимается предприятие. Цели показывают, что достигается в процессе деятельности. Формулы «что я делаю», «чего я достигаю» пригодны для всего предприятия и соответственно для любой функции менеджмента. Каждый нуждается в цели для выполнения своей задачи. Следовательно, общая задача предприятия, выражаемая целевой картиной, распадается на частные задачи. Так же и цель предприятия разбивается на частные цели (подцели), или формируется из подцелей. Это и есть путь постановки целей в форме системы с двусторонним движением сверху вниз и снизу вверх.

Однако если служба контроллера в качестве экономического сопровождающего (а экономика предприятия – это экономическое сопровождение того, что предпринимается) должна выполнять функцию навигатора по отношению к результатной цели, неизбежно обоснование вида и величины требуемой прибыли. Это делается в соответствии с правилом «многозначных почему». Как иначе отстаивать мнение об экономном бюджетировании затрат, если на основании общего подхода нельзя понятно объяснить смысл чисел? Ведь цель по прибыли – не догма и объясняется она не характером шефа, ее можно обосновать исходя из логики вещей, а не просто провозгласить.

Использование средств («куда»)	Проект планового баланса	Происхождение средств («откуда»)
	тыс. ДМ	тыс. ДМ
Основные средства	600	Собственный капитал
Оборотные средства	400	Долгосрочный привлеченный капитал
		Краткосрочный привлеченный капитал (краткосрочная задолженность)
Инвестиции	<u>1000</u>	<u>1000</u>
(Необходимые предприятию средства)		
Собственный оборотный капитал = оборотный капитал 400 – краткосрочный привлеченный капитал 420 = – 20		
Потребность прибыли на бюджетный год		
Дивиденды	20	
Отчисления в резерв	20	
Налог на прибыль	60	
Проценты	<u>50</u>	
Плановая валовая прибыль	<u>150</u>	
Показатель ROI = 15% (рентабельность инвестированного капитала, или средств)		

Рис. 2а. Формирование бюджета по прибыли с использованием правила «многозначных почему»

Рисунок 2а показывает, что имеют в виду, говоря о целях по прибыли. Исходной точкой является баланс. Инвестированный в предприятие капитал составляет 1 млн ДМ (см. также практическую ситуацию АО «Ламина» в гл. 5). В балансе капитал разделен на основной и оборотный (использованные основные и оборотные средства предприятия). Источниками средств являются собственный, долгосрочный и краткосрочный привлеченный капитал.

Такой баланс можно проанализировать с точки зрения *финансовой стабильности*. На рисунке 2а доля собственного капитала выглядит вполне приемлемо; напротив, величина собственного капита-

ла, определяемая как разность между оборотными средствами и краткосрочной задолженностью, оказалась с минусом.

На рисунке 2а величина оборотных средств равна 400 тыс. ДМ; краткосрочная задолженность составляет 420 тыс. ДМ. Таким образом, собственный капитал равен 20 тыс. ДМ. Это означает, что часть основных средств финансируется за счет краткосрочных займов (краткосрочного привлеченного капитала). Данное обстоятельство не сразу отрицательно отражается на величине дохода с капитала, однако свидетельствует о финансовой нестабильности предприятия.

Показатель собственного капитала может быть улучшен путем его увеличения за счет собственных средств, перевода краткосрочных займов в долгосрочные или за счет оставшейся в распоряжении предприятия прибыли.

Исходя из этого можно составить бюджет потребности в прибыли, причем на рис. 2а показана величина-брутто (валовая прибыль), т.е. прибыль вместе с процентами за использование привлеченного капитала. Затем следует учесть дивиденды от уставного или акционерного капитала. Потребность в дивидендах составляет 20 тыс. ДМ, отчисления в резерв – тоже 20 тыс. ДМ. К этой сумме добавляются налоги в размере примерно 60% дохода. Суммарная величина 40 тыс. ДМ для дивидендов и отчислений в резерв равна 40% чистого дохода. Соответственно 60%, или 60 тыс. ДМ, составляет величина налога на прибыль.

Если итоговую величину плановой валовой прибыли за период в размере 150 тыс. ДМ разделить на балансовую сумму 1000 тыс. ДМ, то получим величину *рентабельности инвестированного капитала* (*return on investment – ROI*), равную 15%. Такая цель была не просто провозглашена, например, советом управляющих АО «Ламина», она была обоснована в соответствии с правилом «многозначных почему» и явилась предметом обсуждения и компромисса между разными точками зрения.



Глава 2 СТРУКТУРА ЦЕЛИ ПО ПРИБЫЛИ

Прибыль является целью для руководителей предприятия. Контроллер должен заботиться о создании информационной системы, помогающей планомерно регулировать движение к этой цели, поэтому недостаточно просто зафиксировать целевую прибыль в виде определенного годового показателя. Подобного рода количественная информация ничего не говорит о том, *что необходимо сделать для увеличения прибыли*. Однако смысл организуемого службой контроллера управленческого учета как раз и заключается в том, чтобы с помощью чисел подготовить первый этап реализации *программы мероприятий по увеличению прибыли*. Такая программа составляется в сфере внутрифирменного планирования. Это означает, что проекты бюджетов должны быть проанализированы на предмет поиска возможностей их улучшения и, кроме того, должен быть разработан механизм реагирования на отклонения фактических результатов от плановых показателей.

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ПЛАНИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ И ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

В общем виде прибыль – превышение выручки с оборота над затратами. Задача определения прибыли на основе данных годового баланса, всегда связанная с особенностями хозяйственного и налогового права, должна быть отделена от задач инструктирования в области менеджмента по прибыли в информационно-экономической системе контроллера и ее решение должно быть передано финансисту. При планировании оборота, затрат и прибыли акцент делается на анализе различных потоков: потоке выручки; часто на таком же большом потоке затрат; на ручейке прибыли. Причем склады предприятия исключены из рассмотрения. Они функционируют как водохранилища, чтобы потоки оборота и затрат могли течь непрерывно. Ниже речь пойдет о том, каковы дополнительные затраты на каждую следующую единицу продукции (предельные затраты), и мы

будем предполагать, например, что в торговле в тот момент, когда продавец реализует товар и выручка идет в кассу, этот товар он также и покупает (цена закупки товара учитывается при этой операции реализации дополнительно путем вычитания; разность образует сумму покрытия).

Если бы речь шла о составлении финансового плана, то вопросы складирования уже нельзя было бы исключить из рассмотрения. Запасы, являющиеся буфером между продажей и производством, а также между закупками и производством, должны быть профинансированы. Кроме того, при планировании прибыли используются данные о фактурированной выручке. Однако и этого недостаточно для финансового планирования. Здесь речь идет еще и о целях по срокам платежей: когда клиенты отправят деньги? Вместе с тем показатели затрат, взятые из плана по прибыли, становятся частью финансового плана только при условии осуществления выплат поставщикам.

В связи с этим финансовое планирование нуждается в таком инструменте, как баланс. В его активе (т.е. в левой части) стоят величины капитала, который должен быть инвестирован, такие, как упоминавшиеся складские запасы и дебиторская задолженность клиентов, вместе с другими статьями, на которые необходимы финансовые средства. Покрытие этой потребности характеризует пассив баланса. Одним из главных инструментов финансиста является баланс движения средств, позволяющий показать *направления использования и поступления средств*.

Связующая нить между планом по прибыли и финансовым планом – *денежный поток*. Он является той частью суммы покрытия, которая не связана с денежными постоянными затратами, т.е. это амортизация и полученная прибыль. Обе эти статьи переходят из плана прибыли в финансовый план в качестве резервных финансовых средств (самофинансирование).

ПЛАНИРОВАНИЕ ВЗАИМОСВЯЗЕЙ МЕЖДУ ОБОРОТОМ, ЗАТРАТАМИ И ПРИБЫЛЬЮ

Недостаточно знать только величины оборота и затрат. В конце концов речь идет не об экскурсе в прошлое, а о влиянии новых решений на будущую прибыль. Если, например, требуются средства на рек-

ламу какого-то продукта или на мероприятия по стимулированию продаж с целью увеличения доли рынка и если менеджер по сбыту заботится не только о денежной выручке, но и о достижении цели по прибыли, то он должен знать, какие затраты изменяются в зависимости от дополнительного объема продаж, а какие – нет.

Если оборот возрастает на 20%, то затраты не увеличиваются в такой же пропорции. Если оборот уменьшается на 10%, то это ни в коем случае не повлечет за собой снижение затрат на 10%. Только частью затрат можно управлять с учетом количественных показателей, другая часть остается неизменной.

Каждое предприятие создает определенные мощности. При этом не следует представлять себе только производственные корпуса и административные здания, оборудование и административный аппарат, нужно подумать и об инвестированном в рынок потенциале в форме затрат на рекламу, стимулировании продаж, организации каналов сбыта, а также о блоке затрат на НИОКР. Осуществление такой деятельности требует затрат, возникающих даже тогда, когда ничего не производится и не продается. Их назвали постоянными, или структурными, затратами. Они предназначены для поддержания готовности к производству; переменные, или пропорциональные, затраты возникают дополнительно только тогда, когда функционируют производство и реализация.

В качестве простейшей логической модели, раскрывающей данные взаимосвязи, лучше всего подходит описание экономической ситуации в торговле. Предприниматель получает выручку от продаж. При этом появляются зависящие от выручки затраты в виде комиссионных, скидок, бонусов и сконто. После вычитания этих величин из выручки остается чистая выручка. При закупке товара у предпринимателя затраты тем больше, чем больше он продает. Чем выше объемы продаж, тем выше затраты на реализацию, связанные с поставками. Закупочные цены товара являются в торговом бизнесе пропорциональными, или предельными, затратами. Как результат превышения чистой выручки над затратами приобретения реализованной продукции возникает *сумма покрытия*, часто называемая в торговле валовым доходом. Предприниматель покрывает за счет сумм покрытия прежде всего постоянные затраты, такие, как аренда магазина, затраты на оплату труда персонала, канцтовары, амортизация и проценты. После того как он покроет эти затраты, оставшаяся сумма покрытия образует прибыль.

В принципе, на промышленном предприятии дело обстоит так же. Здесь тоже есть затраты, которые растут при увеличении объемов производства и реализации. Разница заключается в том, что в производстве объем закупок сырья, основных материалов и комплектующих представляет собой только часть пропорциональных затрат. К материальным затратам должны быть добавлены еще пропорциональные затраты, возникающие в процессе обработки (переработки) сырья и материалов, такие, как оплата труда основных производственных рабочих, затраты на социальное обеспечение, энергию, обусловленный износом ремонт, инструмент, а также на вспомогательные материалы. Даже при анализе амортизации не всегда отказываются от учета ее доли, обусловленной износом, в составе предельных затрат, например для универсальных станков при многосменном режиме работы. Проблема определения предельных затрат в производстве заключается только в том, что пропорциональные затраты на изготовление продукции не могут быть рассчитаны прямо в зависимости от дополнительного выпуска конечного продукта. Здесь требуется косвенный расчет дополнительного показателя, например в машино-часах, который может служить критерием результативности работы производственного оборудования. Из этого следует, что в большинстве случаев система расчетов на основе сумм покрытия должна быть построена на промышленных предприятиях на базе расчета нормативных предельных затрат, а в торговле, сфере обслуживания или других аналогичных отраслях (например, на инжиниринговых фирмах, которые сами ничего не производят, а только размещают чужие заказы) предельные затраты, будучи «купленными», часто одновременно являются и прямыми, т.е. могут быть на основании первичного учетного документа фактически отнесены непосредственно на заказ, изделие или продукт.

МОДЕЛЬ КАЛЬКУЛЯЦИИ ПРЕДЕЛЬНЫХ (ПРОДУКТОВЫХ) ЗАТРАТ

Как уже говорилось в предисловии к десятому изданию, дальнейшее развитие практики контроллинга сопровождается смешением терминов. Понятие предельных затрат происходит из математического описания степени возрастания функции затрат. Вот откуда взялось

словосочетание «дополнительная единица продукции». Это соответствует реальности: продукт не может физически существовать без материала и технологического процесса обработки. Таким образом, физическая субстанция каждого продукта состоит из комбинации ее составляющих. Читатель будет встречаться далее с термином «предельные затраты» и параллельно с другим термином – «продуктовые затраты». Норматив продуктовых затрат изначально формируется в расчете на единицу продукции.

Сначала графически представим модель калькулирования для продукта (рис. 3). Искомой величиной являются предельные затраты, т.е. затраты, которые тем больше, чем большее количество изделий производится и продается. Эти предельные затраты (на одну единицу) или пропорциональные затраты (на определенное количество единиц; пропорциональные затраты = количество × предельные затраты) включают прежде всего стоимость сырья и материалов в соответствии со спецификациями или рецептурами либо затраты предшествующего этапа обработки. Если бы предприятие было торговой или страховой фирмой, то пунктирная линия, показывающая затраты на материалы, совпала бы с линией пропорциональных производственных затрат.

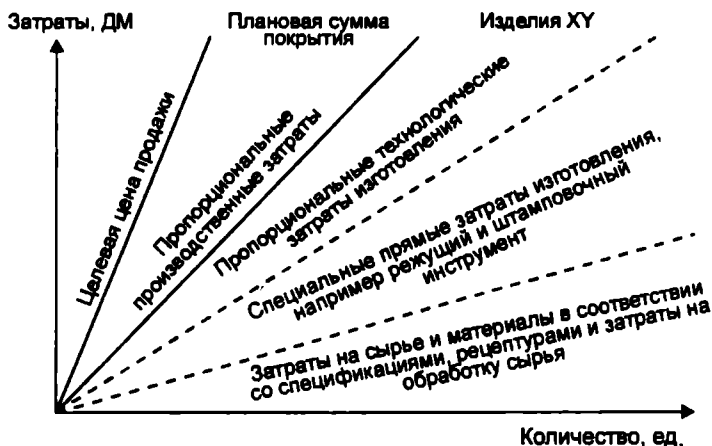


Рис. 3. Калькулирование нормативных предельных затрат

**Основные места возникновения затрат и результатов
(связанные с производством изделий)**

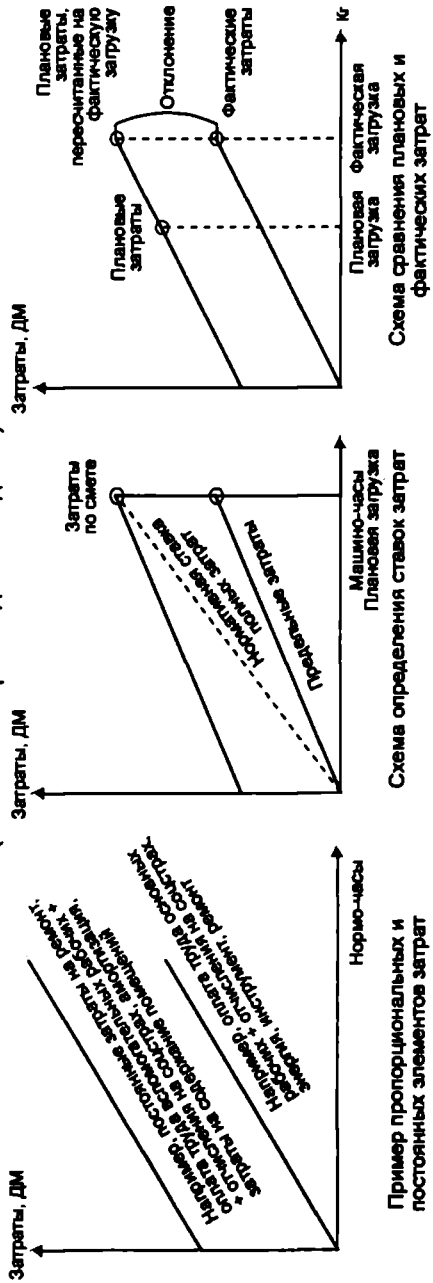


Рис. 3. Продолжение

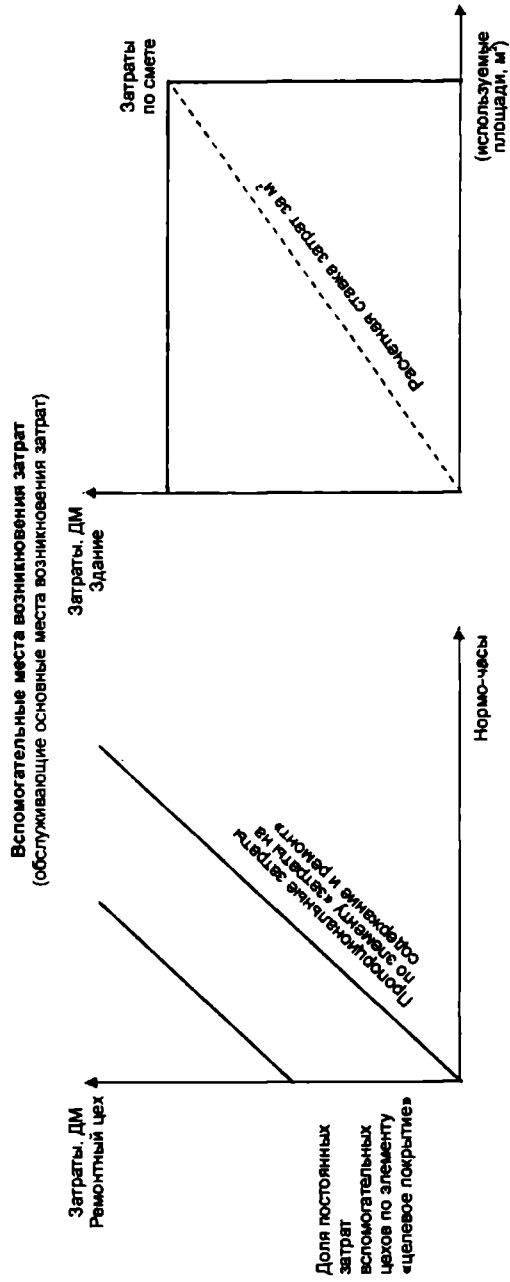


Рис. 3. Окончание

На промышленном предприятии к затратам на материалы добавляются пропорциональные технологические затраты изготовления. И если при калькулировании материалов, учитывая то, что это прямые затраты, можно было начинать расчет непосредственно с продукта, конечно, при условии, что спецификации и рецептуры в порядке и закупочные цены известны, то при калькулировании технологических затрат изготовления необходимо предварительно рассмотреть сметы затрат по всем местам возникновения затрат и результатов. По горизонтальной оси на рис. 3 для мест возникновения затрат приведены показатели выпуска в натуральном выражении, чаще всего – это нормо-часы. В главе 9 будет показано, как определяется величина затрат, необходимых для получения соответствующего результата (выпуска), и, кроме того, какие затраты изменяются пропорционально выпуску, т.е. растут при увеличении времени работы машин и оборудования. Напомним, что предельные затраты иначе называются продуктовыми, а постоянные – структурными.

Далее для калькулирования предельных затрат требуются технологические карты и нормативы трудоемкости. Плановые ставки предельных затрат умножаются на соответствующие показатели выпуска и получаются величины, закладываемые в калькуляцию продукции. Здесь возникает причинно-следственная связь между продуктом и затратами.

На рисунке 3 также видно, что так называемые основные, или первичные, места возникновения затрат непосредственно заняты изготовлением продукции, а вспомогательные, или вторичные, места возникновения затрат продукцию не выпускают, а выполняют сервисную функцию по отношению к основным. Таким образом, вспомогательные места возникновения затрат «продают» свои затраты основным местам возникновения затрат либо прямо, например в зависимости от отработанного времени, как в случае с ремонтным цехом, либо пропорционально занимаемой площади в квадратных метрах, как в случае со зданием, либо в форме выделения доли постоянных затрат как для ремонтного цеха.

Промежуточное положение между затратами на материалы и технологическими затратами изготовления с точки зрения техники калькулирования занимают специальные прямые производственные затраты. К ним относятся затраты на специальный инструмент, стоимость которого различается для разных типов изделий и поэтому не может быть определена при помощи средней часовой ставки

затрат на работу оборудования, например пресса. Это все равно, как если бы главный врач больницы потребовал, чтобы ему сообщали только среднюю температуру больных.

ТИПОВОЙ ПЕРЕЧЕНЬ ЭТАПОВ РАЗРАБОТКИ КАЛЬКУЛЯЦИЙ НОРМАТИВНЫХ ПРЕДЕЛЬНЫХ ЗАТРАТ – СТАВОК ПРОДУКТОВЫХ ЗАТРАТ

- Разработка структуры норм расхода сырья и основных материалов для изделий (рецептуры и спецификации для сырья и полуфабрикатов, а также спецификации для упаковочных материалов в химической, фармацевтической и пищевой промышленности; спецификации для основных материалов, деталей и узлов в металлообрабатывающей промышленности).

- Определение закупочных цен на сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и узлы.

- Расчет нормативных предельных затрат для полуфабрикатов, деталей и узлов собственного изготовления.

- Разработка технологических карт изготовления изделий и норм времени работы машин и рабочих на единицу продукции (использование в качестве единицы измерения базового показателя, характеризующего результативность (выпуск) каждого места возникновения затрат).

- Стоимостная оценка на основе норм времени (базовых показателей) и ставок плановых предельных затрат.

- Калькулирование стандартных предельных затрат для специального инструмента или моделей.

- Оценка альтернативных решений при выборе технологий, например собственное производство или закупка на стороне.

- Планирование элементов снижения выручки (скидки, бонусы), транспортных затрат, общих затрат на упаковку и приобретение лицензий.

Предельные затраты отражают материальную и технологическую структуру продукта. Таким образом, «предельные затраты» – это *технический термин*. Они являются предметом рассмотрения для

менеджеров в области НИОКР, производства и закупок. Помимо этого, *предельные затраты тесно связаны с функционально-стоимостным анализом (ФСА)*. Предлагаемые ФСА усовершенствования: замена материалов, более выгодные закупки, конструктивные упрощения изделий и рационализация производства – направлены на снижение предельных затрат или на приостановление их роста.

Данные рекомендации касаются калькуляций нормативных предельных затрат. Разработка нормативной калькуляции всегда возможна в случае выпуска серийной продукции со стандартизированной материальной структурой, по которой установлены рабочие операции и трудоемкость для отдельных видов оборудования и рабочих мест. Противоположностью нормативной калькуляции могла бы быть предварительная калькуляция на индивидуальный заказ, ориентированный на решение конкретной проблемы клиента. Безусловно, данная калькуляционная задача более сложная, но это связано не с расчетами, а с отсутствием точных технических характеристик для проведения калькуляции, например есть только эскиз, но еще нет детализированного чертежа с соответствующей спецификацией.

ПРИМЕРЫ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ПРЕДЕЛЬНЫХ И ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ

С материальными затратами все ясно; сложнее обстоит дело с типичными случаями сопряженного производства. В остальных случаях за основу нужно брать описания видов деятельности, определяющих принадлежность затрат к продуктовым или структурным.

ПРИМЕР 1

Машиностроительный завод, руководство которого видит свою задачу в решении проблем клиентов, изготавливает оборудование по их индивидуальным заказам, поэтому сначала на основе приближенных данных должна быть подготовлена оферта. Со своими предложениями обращаются к клиенту и конкуренты. Будет ли получен заказ – неизвестно. Затраты на разработку проекта и подготовку оферты считаются постоянными. Вообще в технических фирмах затраты на инжиниринговые работы следует рассматривать как струк-

турные, по аналогии с затратами на рекламу фирм, выпускающих изделия известных марок: ведь это мероприятия по организации производства.

Только когда завод получает заказ, начинается работа по детальному конструированию изделия. Для этого требуется время конструкторов и чертежников, причем дополнительно по каждому заказу – по одному меньше, по другому больше. Это время, будучи контроллером, я взял бы за основу для расчета предельных затрат, т.е. выделил бы часть жалованья конструктора, которая соответствует времени его работы над заказами. Без конструкторской работы оборудование не будет впоследствии воплощено в металле. Время, связанное с детальным конструированием, уже обусловлено заказом, т.е. имеет статус следствия («потому что»), а над предварительным проектом и офертой инженеры работают именно для того, чтобы получить заказы – статус причины («чтобы»). Граница между «потому что» и «чтобы» является также границей между предельными и постоянными затратами.

ПРИМЕР 2

На каменноугольном руднике разрабатывается новый горный пласт. Прежде чем может быть начата добыча угля, необходимо соорудить штрек. Возможно, нужна будет подъемная шахта или новый поперечный проход. Прежде всего требуется произвести затраты по водоотводу. Подобные подготовительные затраты до начала добычи угля, являясь контроллером рудника, я рассматривал бы как постоянные. Они подобны инвестициям. Число введенных в действие заводских цехов – это то же, что число штреков. Насколько эффективной окажется впоследствии добыча угля, нельзя точно предсказать заранее. Возможно, положение на рынке будет неблагоприятным: добыча угля в забое будет ограничена из-за аварий.

В противоположность этому затраты по подготовке и наладке производства на машиностроительном заводе или прядильной фабрике, связанные с выполнением полученных заказов, относятся к предельным. Здесь приходившим заказом обусловлено дополнительное время на подготовку и справедлив принцип «потому что». Вследствие поступления заказа необходимы подготовительные работы, а затраты по освоению штрека нужно производить скорее по принципу «для того чтобы».

ТРИ ПАРЫ ПОНЯТИЙ, КАСАЮЩИХСЯ ЗАТРАТ, В ПРАКТИКЕ КОНТРОЛЛЕРА

Рекомендуется разграничивать следующие три группировки затрат и соответственно три пары понятий.

I. Предельные затраты/постоянные затраты.

Контрольный вопрос: какие изменения произойдут вследствие изменения продукта?

II. Прямые/косвенные затраты.

Контрольный вопрос: что можно учесть непосредственно с помощью первичного документа?

III. Регулируемые затраты/нерегулируемые затраты.

Контрольный вопрос: что может менеджер в рамках своих полномочий изменить в затратах с учетом фактора времени?

Прежде всего следует обратить внимание на то, что *прямые затраты* не идентичны *предельным*. Предельные затраты – это затраты, которые *возникают дополнительно при изготовлении продукции, если производятся дополнительные единицы продукции*. Прямые затраты – это затраты, которые бухгалтер может *учитывать прямым способом*. Постоянные затраты также могут быть прямыми, например затраты на рекламу продукции известных марок или жалование менеджера, отвечающего за конкретный продукт. Однако существуют предельные затраты, которые с точки зрения учета по отношению к продукту представляют собой косвенные затраты, например, электроэнергия, ремонт, износ инструмента и вспомогательные материалы (они являются прямыми только по отношению к месту возникновения затрат и считаются там затратами, зависящими от времени работы оборудования).

Постоянные затраты не остаются таковыми всегда. Менеджер может оказывать влияние на некоторые постоянные затраты кратковременно, на другие – в долгосрочном *плане*. Поэтому понятие «переменные затраты» не совсем удачно. Постоянные затраты меняются ступенчато, например, дополнительные затраты на рекламу, стимулирование торговли, на прием новых сотрудников в филиалы, а также инвестиции и дополнительные затраты на НИОКР. Однако нужно

помнить, что *эти затраты обусловлены не выпуском продукции, а влиянием менеджеров*, которые сочли необходимым произвести эти затраты. Подвержены влиянию и предельные затраты, например, вследствие проведения ФСА.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ТРЕХ ГРУППИРОВОК ЗАТРАТ В ВИДЕ КУБА (КУБА ЗАТРАТ КОНТРОЛЛЕРА)

Противоречия возникают из-за того, что три пары приведенных выше понятий затрат часто смешиваются. Типичным является высказывание: «В долговременном аспекте все затраты пропорциональны». *Говорят «пропорциональны», а имеют в виду «подвержены влиянию».* Сложность возникает из-за того, что эти три группировки затрат могут использоваться *одновременно.*

Для наглядности представим куб (рис. 3а), три ребра которого соответствуют осям координат, на каждой из которых показана одна из группировок затрат: в зависимости от способа учета затрат – прямые и косвенные; в зависимости от целевого назначения – предельные затраты, или затраты на создание структуры продукта, и постоянные, или затраты на создание структуры организационной надстройки; с точки зрения влияния на них – краткосрочное и долгосрочное.

Наиболее распространенная пара затрат – «прямые – косвенные». Прямые затраты учитываются непосредственно для какого-то изделия, группы изделий, места возникновения затрат, группы мест возникновения затрат. Косвенные затраты могут быть отнесены на объект только с помощью базового показателя.

Вертикальные ребра куба на рис. 3а отражают целевое назначение затрат и связаны с необходимостью расчета вкладов в покрытие постоянных затрат. *Предельные затраты – это затраты, которые необходимы для создания структуры продукта как физического тела. С увеличением объемов производства они будут расти прямо пропорционально.*

Постоянные затраты, напротив, предназначены для создания организационной надстройки и характеризуют готовность к производству. Может быть, более удачным было бы называть эти затраты *структурными*, а предельные затраты – *продуктовыми.*

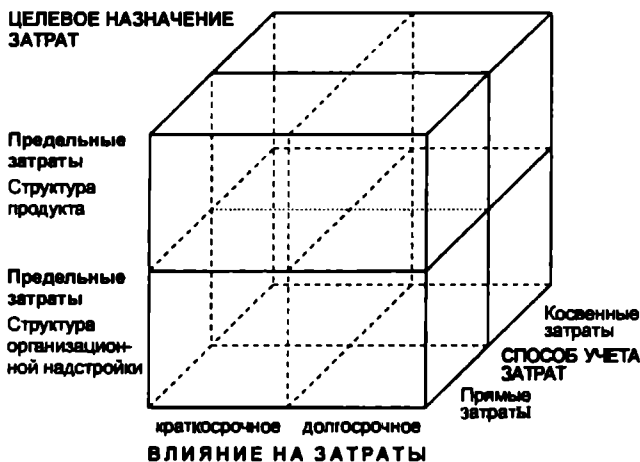
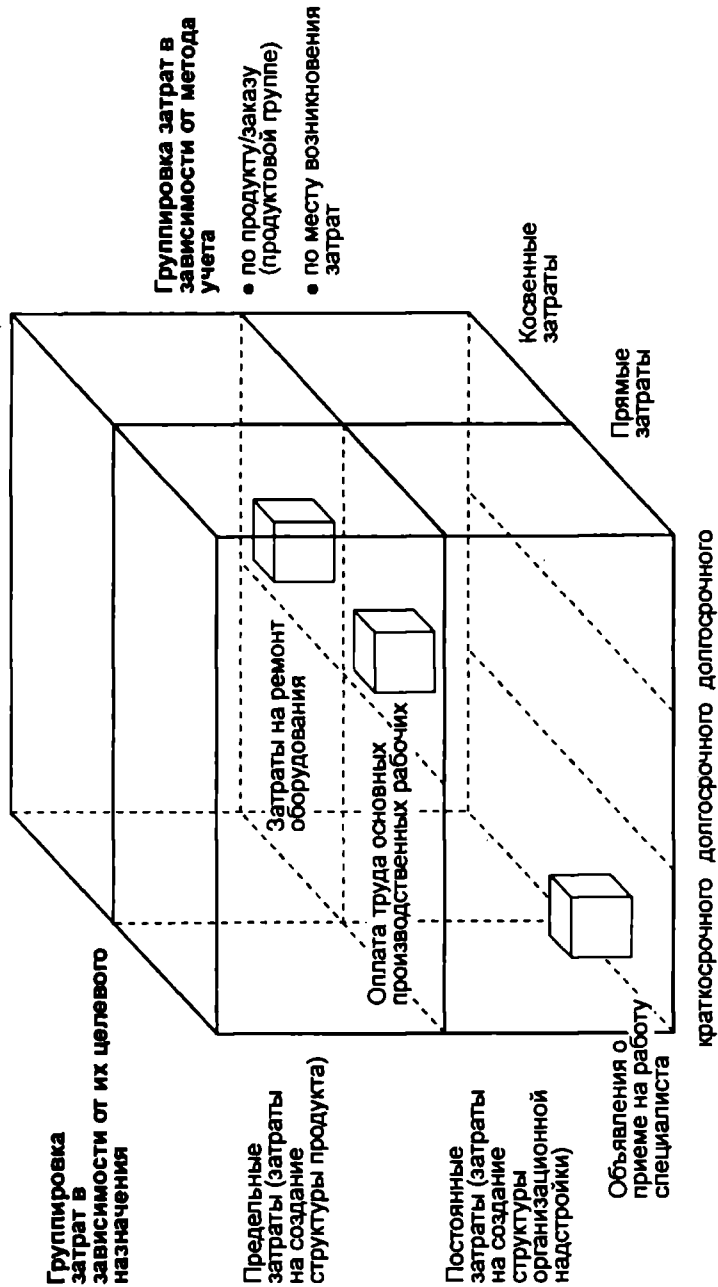


Рис. 3а. Куб затрат контроллера с осями – векторными признаками

На горизонтальных ребрах куба затрат на рис. 3а отражается *подверженность затрат краткосрочному или долгосрочному воздействию*.

Куб затрат контроллера удобен *при составлении отчета по затратам*. Затраты по возможности должны учитываться прямым способом, отдельно для каждого продукта и ответственного лица, и на этой основе должны разрабатываться краткосрочные и долгосрочные мероприятия по совершенствованию продукта или организационной надстройки. Именно поэтому предельные затраты часто связывают с нижней границы цены: дополнительные затраты на формирование единицы продукции как физического тела и получаемый дополнительно при ее продаже доход должны быть как минимум равны. Следует помнить, что информация о предельных затратах необходима для ФСА, проводимого по конкретному продукту. Лишний винтик в изделии приводит к слишком высоким предельным затратам. Если его убрать, можно кое-что сэкономить на технологическом процессе. Если каждый думает только о себе и не хватает винтика для кооперации, то такое неразумное поведение вызывает рост складских запасов.

Пропорциональные затраты в сфере сбыта, необходимые для перемещения продукта к клиенту, целесообразно считать фактором уменьшения выручки. Тогда предельные затраты обеспечивают производство и закупку продукции.



Группировка затрат с точки зрения влияния на них

Рис. 3б. Куб затрат контроллера с примерами по размещению в нем трех элементов затрат

«ПРОДАЖА» ПОСТАНОВКИ ЦЕЛИ ПО ПРИБЫЛИ С ПОМОЩЬЮ ДИАГРАММЫ ДЛЯ ВЕЛИЧИН В ТОЧКЕ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ

Автору этой книги один американский контроллер сказал: «Я ничего не хочу знать о числах». Чтобы заинтересовать его постановкой целей и анализом результатов, я должен был сделать вычисления наглядными.

Кроме прочего, задача контроллинга – маркетинговые исследования и соответствующая «упаковка» информации, т.е. придание ей определенной формы. Во всяком случае, цель по прибыли может быть хорошо представлена картинкой, показывающей величины в точке безубыточности (рис. 4).

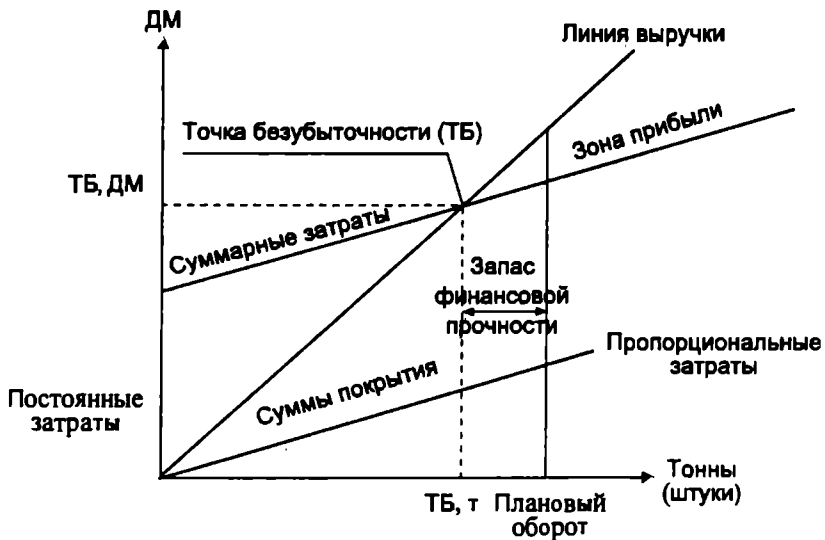


Рис. 4. График для величин в точке безубыточности:
постановка цели по покрытию затрат

На горизонтальной оси должен быть показан объем выпуска в натуральном выражении, например сбыт в тоннах. На вертикальной оси – выручка, затраты и прибыль на линии выручки (нетто-

выручки) – отмечается средняя выручка за тонну. Если при дифференцированном ассортименте на горизонтальной оси откладывать объем продаж в стоимостном выражении (в ДМ), то линия выручки будет проходить под углом 45° посередине диаграммы. Между линией выручки и линией пропорциональных затрат образуются «ножницы» – вклад в покрытие постоянных затрат, который можно определить как превышение выручки над пропорциональными затратами. Из этого превышения и могут быть покрыты постоянные затраты, что происходит в точке безубыточности. В этой точке сумма вкладов всех проданных изделий в покрытие равна блоку постоянных затрат. Точку безубыточности можно было бы назвать также точкой равновесия. Справа от нее начинается зона прибыли, в которой именно полные вклады в покрытие постоянных затрат становятся прибылью.

Существенным является следующее: нельзя говорить, что вклады в покрытие постоянных затрат – это постоянные затраты плюс прибыль. Реально же происходит так, что величины превышения выручки над пропорциональными затратами считаются суммами покрытия, из которых вплоть до точки безубыточности покрываются постоянные затраты. Правее этой точки все вклады в покрытие становятся прибылью. Кроме того, диаграмма показывает, что, по сути, показателя «прибыль на единицу продукции» не существует. Расчетчики сами изобрели такие показатели прибыли на единицу продукции путем «распределения» постоянных затрат (такой тип мышления, ориентированный на затраты, может стать недостатком экономиста). Часто случалось, что расчетчики таким образом насчитывали кое-что себе в карман. Прибыль в качестве цели предприятия следует определить как показатель за период, а не как показатель на единицу продукции. В любом случае для центров прибыли в качестве целевых показателей могут быть сформированы квази-прибыли.

Величины в точке безубыточности можно рассчитать по формулам:

$$1) \text{ в стоимостном измерении (объем продаж):} \\ \frac{\text{: постоянные затраты}}{\text{сумма покрытия в \% от выручки}} \times 100;$$

$$2) \text{ в натуральном измерении (в штуках или тоннах):} \\ \frac{\text{: постоянные затраты}}{\text{сумма покрытия на единицу изделия}} \times 100.$$

Можно рассчитать и запас прочности:

$$\frac{\text{плановый объем продаж} - \text{объем продаж в точке безубыточности}}{\text{плановый объем продаж}} \times 100.$$

ПОСТАНОВКА ПРОМЕЖУТОЧНЫХ ЦЕЛЕЙ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ЦЕЛИ ПО ПРИБЫЛИ

Для пояснения процесса постановки цели по прибыли хорошо зарекомендовала себя система контрольных, или пороговых, точек в качестве целей (рис. 5).

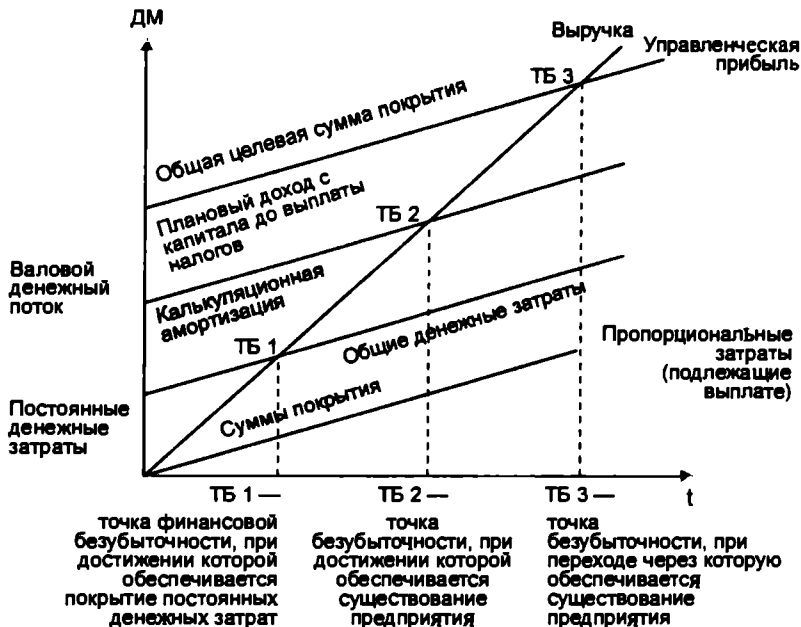


Рис. 5. График для величин в точках безубыточности, характеризующих промежуточные цели по покрытию затрат

Сначала среди постоянных затрат следует выделить часть постоянных затрат, таких, как жалование и арендная плата. Если в предельные затраты не входит амортизация, первой пороговой точкой будет точка финансовой безубыточности. Если эта точка не достигнута, у предприятия возникают финансовые проблемы. Можно бы было говорить о сигнале тревоги. Именно в таких ситуациях у контроллера и финансиста должны проявляться чувство локтя и понимание сути вещей. Следующая пороговая точка сигнализирует, что достигнута цель по покрытию калькулируемой амортизации. Эту точку можно назвать порогом существования предприятия. Из рис. 5 видно, что амортизация представляет собой не что иное, как целевую сумму покрытия, необходимую для финансирования новых инвестиций из амортизационных отчислений. Можно говорить о связывании вкладов в покрытие амортизационными отчислениями.

Прибыль – это не только финансовый результат, но и цель. Поэтому и на диаграмме пороговой прибыли она должна быть показана не просто как зона, в которую в конце концов все приходят, но и как *плановое значение показателя, которое хотят получить*. Так образуется общая цель по сумме покрытия, которая достигается в точке безубыточности (ТБ) 3. Эту точку можно бы было назвать пороговой точкой развития, поскольку для финансирования развития предприятия требуется чистая прибыль. Точка 3 – это *целевая точка безубыточности по бюджету*; именно в этом смысле бюджет является целевым документом.

Остающаяся зона прибыли обозначена как *прибыль менеджеров*. Она свидетельствует о том, что цель по прибыли можно было превзойти. Как при прыжках в высоту: на уровне общей цели по покрытию затрат лежит планка. Положительный результат, или прибыль менеджеров, означает, что мы преодолели планку. Если же результат лежит между 3-й и 2-й точками, то в расчетах прибыли менеджеров величина будет с минусом, который, однако, еще не означает убытка, а только свидетельствует о пока еще не достигнутой цели. Если бюджет выполнен на уровне точки 3, то прибыль менеджеров равна нулю, что означает достижение цели.

РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ ИНВЕСТИРОВАННОГО КАПИТАЛА (RETURN ON INVESTMENT) И ДЕНЕЖНЫЙ ПОТОК (CASH FLOW)

Как определяется плановая прибыль на диаграмме? Нужно найти целевое значение этого показателя. Пусть он будет задан как 15%-ный доход с капитала до вычета налогов и процентов (см. гл. 1). Эти 15% следует соотнести с инвестированным капиталом, который отражается в левой части баланса. В активе баланса показаны основные фонды предприятия: земля, здания, оборудование, оснащение, склады готовой продукции и полуфабрикатов, склад сырья и инструмента; дебиторская задолженность клиентов; текущие средства. С помощью капитала, оцененного в соответствии с активом баланса, зарабатываются доходы. Поэтому целевое значение показателя дохода с капитала должно относиться к активу баланса. Return on investment (ROI) – американский термин, принятый для обозначения дохода с капитала, или рентабельности капитала, подчеркивает, что речь идет о возврате инвестиций. Кроме того, менеджеров по оборудованию или сбыту или шефа продуктового отделения интересует, каковы источники капитала (имущества), а также кто предоставил этот капитал (имущество).

Показатели источников капитала (имущества) стоят на правой стороне баланса: собственный капитал (акции и резервы); привлеченный капитал (банковские кредиты, кредиторская задолженность).

Предположим, валюта баланса равна 100 млн ДМ. Если доход с капитала составляет 15% до уплаты налогов и процентов, то на диаграмме в точке безубыточности плановая прибыль достигает запланированного значения (поставленной цели) покрытия – 15 млн ДМ. Из этой величины следует уплатить налог на прибыль, проценты за кредиты, дивиденды и сделать обязательные отчисления в резервы. Эти отчисления, а также отраженный в балансе нераспределенный остаток прибыли прошлого периода представляет собой чистую прибыль, находящуюся в распоряжении предприятия.

Денежный поток (cash flow) – это финансовый показатель, складывающийся из сумм амортизации и прибыли. На рис. 5 денежный поток – это область слева от точки финансовой безубыточности – вклад в покрытие. Вообще здесь речь идет о валовом денежном потоке. Чтобы получить чистый денежный поток, нужно из ва-

лового денежного потока вычесть суммы налогов, процентов за кредит, дивидендов и других выплат.

Таким образом, чистый денежный поток состоит из начисленных амортизационных отчислений, отчислений в резервы, а также взносов в различные фонды, например пенсионные.

ЗАМЕЧАНИЯ ПО ПОВОДУ НАЛОГОВ

Один из главных налоговых вопросов – ставка налога на прибыль. Она высока, и платежи по налогу на прибыль уменьшают суммы самофинансирования, которое направляется на развитие предприятия. Поэтому нужно в качестве цели задавать ббльшую величину прибыли до уплаты налогов.

Важно не только то, что высока ставка налога на прибыль, но и то, что *налоги нужно платить деньгами, прибыль же часто существует не в виде денежных средств, а «прячется» на складе или в инвестициях*. Может случиться так, что только ради уплаты налогов придется брать кредиты и будет установлен запредельный уровень выплат налогов и процентов за кредиты, заставляющий даже успешно работающие средние предприятия прекращать «гонку» и спасаться в крупных международных концернах.

Основная финансовая проблема контроллинга – налоги. Это означает, что финансовый директор должен заботиться в первую очередь о налогах и одновременно он должен отвечать за составление баланса и ведение финансового учета, поскольку о налогах нужно думать не только тогда, когда баланс уже составлен (см. гл. 11).

ШЕСТЬ ГЛАВНЫХ ПОНЯТИЙ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ СТРУКТУРЫ ПРИБЫЛИ

1. Точка пороговой прибыли

Точку пороговой прибыли можно назвать также точкой равновесия, или точкой полного покрытия затрат. В этой точке линия выручки пересекается с линией полных затрат (или с линией промежуточных целей по покрытию затрат). В ней прибыль и убыток равны нулю, поэтому ее называют также нулевой точкой, или точкой рав-

новесия. Сумма вкладов в покрытие из выручки в этой точке равна по величине блоку постоянных затрат. Вплоть до достижения этой точки все еще требуются вклады для покрытия затрат, справа от данной точки все вклады в покрытие представляют собой прибыль. Точка (порог) прибыли таким образом является целью при планировании, прежде всего тогда, когда кроме суммы постоянных затрат задан минимальный доход на инвестированный капитал. Таким образом, бюджет расходов может быть визуализирован.

2. Денежный поток

Денежный поток, как мы уже говорили, образует финансовую массу для маневрирования, которую предприятие зарабатывает путем самофинансирования. Он состоит из сумм амортизации и прибыли. На рис. 5 денежный поток составляют все вклады в покрытие, которые находятся справа от точки финансовой безубыточности. Вообще здесь речь идет о валовом денежном потоке. Доход с капитала на рис. 5 представляет собой сумму процентов на инвестированный капитал до вычета налога на прибыль и процентов за кредит. Налоги, проценты, дивиденды и т.п. должны быть выплачены наличными, поэтому валовой денежный поток должен быть преобразован в чистый. Это означает, что диаграмму структуры прибыли необходимо дополнить данными о запланированных платежах налогов, процентов, дивидендов и других выплатах. Чистый денежный поток состоит из чистого остатка прибыли и амортизационных отчислений, а также взносов в пенсионный фонд. О денежном потоке говорят, имея в виду планирование денежных выплат и поступлений, например, при инвестиционных расчетах.

3. Вклад в покрытие, или сумма покрытия

По своей природе сумма покрытия не относится ни к затратам, ни к прибыли. Сумма покрытия – это превышение чистой выручки над переменными затратами, поэтому она является частью выручки и связана с объемом реализации в стоимостном выражении. Особенно хорошо можно представить это положение на примере торгового предприятия, поставляющего товар транзитом клиенту. То, что платит покупатель, – выручка, из нее часть сразу же перечисляется поставщику. Часть выручки, которая остается у продавца или посредника, – это его вклад в покрытие торговых издержек, имеющий форму дохода от совершенной сделки. Поскольку вклады в покрытие относятся к доходам, они характеризуют функцию реализации. Ре-

зультат деятельности отдела сбыта должен выражаться не просто в виде валового оборота, а в виде той его части, которая представляет собой вклад в покрытие постоянных затрат (прежде всего тех, которые должны быть оплачены, затем – амортизационных отчислений). Оставшиеся суммы покрытия станут прибылью. По-английски суммы покрытия называются «contribution», или «marginal income». Под «gross profit» понимается только часть суммы покрытия, а именно: превышение чистой выручки над затратами реализованной продукции, которые рассчитываются не на базе предельных затрат, а на базе отпускных цен производства, содержащих в себе часть постоянных затрат. В торговле понятие суммы покрытия совпадает с традиционным понятием торговой наценки.

4. Целевое покрытие

Сумма покрытия в целом воспринимается как некоторый достигнутый результат: превышение чистой выручки над переменными или пропорциональными затратами. Целевое же покрытие – это величина, характеризующая требования, которые предъявляются к еще не достигнутым вкладам в покрытие. Целевые значения – это плановые показатели. Их рассчитывают на определенный период для предприятия в целом. Такая цель (возможно, с установлением промежуточных точек) может быть наглядно представлена с помощью диаграммы величин в точке безубыточности. Такая постановка цели может быть использована для конкретизации требований к центрам прибыли или продуктовым группам (отделам). Ориентиром для продуктовой группы и ее руководителя будет сумма покрытия II (СП II) (сумма покрытия I (СП I) за вычетом прямых постоянных затрат этой продуктовой группы). Для СП II следует формировать цели исходя из блока административных постоянных затрат и желаемого дохода с капитала. Затем эти цели по покрытию принимают во внимание при калькулировании продукции. Годовой показатель безубыточности может быть достигнут, только если сумма по отдельным сделкам (изделиям, проектам, клиентам или регионам сбыта) совпадет с целевой величиной. Для того чтобы сделать этот вывод наглядным, цели по покрытию должны быть представлены по изделиям и заказам. Запланированные целевые вклады в покрытие действуют тогда в двух направлениях: вверх в направлении цены реализации, и в направлении базовых предельных затрат. Таким образом, соединяются методы калькулирования по полным затратам и целевого планирования затрат.

5. Предельные затраты – продуктовые затраты

Предельные затраты – это затраты, которые возникают каждый раз, когда производится и продается дополнительная единица изделия. Продавец получает заказ. Что происходит далее? Во-первых, он получит доход в виде выручки после вычета скидок, комиссионных и бонусов. Во-вторых, возникают дополнительные затраты, требуемые для выполнения заказа: затраты на материалы, оплату труда и содержание оборудования. В сфере торговли предельные затраты представляют собой закупочную цену товара. Чем больше единиц изделий продается, тем больше должно быть закуплено.

Графически (рис. 6) предельные затраты могут быть представлены в виде линии, отражающей рост пропорциональных затрат. Предельные затраты и пропорциональные затраты по сути совпадают. Разница только в том, что предельные затраты – это затраты на единицу продукции, а пропорциональные затраты – это затраты на некоторый объем продукции. Под предельными следует понимать затраты, которые возникают дополнительно по сравнению с затратами, которые мы имеем к данному моменту на данный объем производства, если изготовить на одну единицу продукции больше.

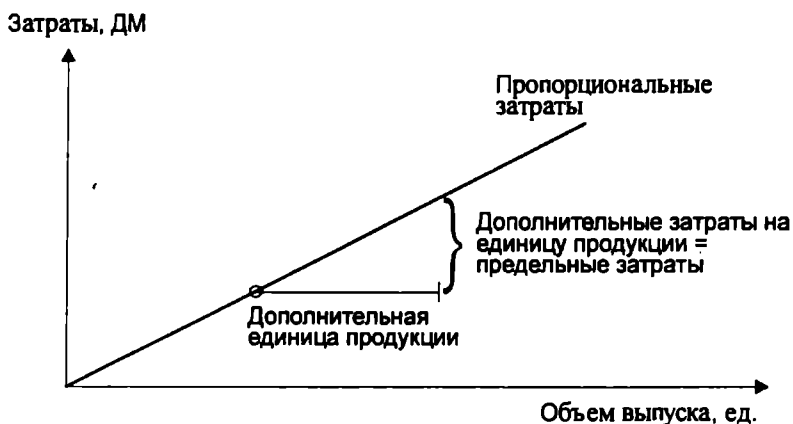


Рис. 6. Предельные и пропорциональные затраты

Предельные затраты характеризуют конструкцию изделия и связаны с вопросами: из какого материала оно состоит, через какие производственные участки проходит; сколько времени длится его

производство; какова цена материала; какие затраты возрастают при увеличении времени обработки и на каком участке? Поэтому можно сказать, что предельные затраты – это «дети» отделов НИОКР, производства и снабжения. Предположим, требуется снизить предельные затраты. Это может быть связано с тем, что скалькулированная цена слишком высока и не позволяет получить желаемый целевой вклад в покрытие. В таком случае необходимо провести ФСА по определенной программе: упростить конструкцию изделия, рационализировать производство или найти более выгодных поставщиков материалов. Мы видим, что на предельные затраты можно оказать влияние и линия на рис. 6 будет выглядеть по-другому. Если смотреть в корень, предельные затраты – это *затраты на создание структуры продукта*, т.е. цена, которую нужно уплатить за создание продукта как физического тела. Постоянные затраты – это затраты на создание организационной надстройки, позволяющей производить и продавать продукты на рынке.

6. Рентабельность капитала (return on investment – ROI)

Рентабельность капитала – это отдача на инвестированный капитал. ROI является показателем прибыли, приходящейся на инвестированный капитал, выраженным в процентах. Другими словами, это доход с капитала. Ставка дохода с капитала представляет собой важнейший целевой показатель управления предприятием и тем самым показатель работы контроллера как лоцмана, ведущего корабль предприятия в гавань «прибыль». Поскольку ROI характеризует цель, инвестированный капитал должен быть определен как совокупный капитал (актив баланса). Некоторые специалисты предпочитают определять доход с капитала от величины собственного капитала. Однако предприятие должно зарабатывать прибыль с того капитала, который реально функционирует в процессах производства и реализации. Вопрос о том, кто профинансировал этот капитал, с точки зрения целей и получения дохода вторичен.

Рентабельность капитала – целевой показатель, необходимый для принятия решения о выборе объекта инвестирования, поэтому данный показатель часто называют внутренней процентной ставкой. Однако показатель рентабельности капитала важен и после осуществления инвестиций: он служит для целей контроля за движением капитала, формирования показателей оборота, затрат и прибыли. Рекомендуется показывать обе составляющие ROI: рентабельность оборота и оборачиваемость капитала (см. рис. 39).



Глава 3 РАЗБОР ЗАДАЧИ ПО ПЛАНИРОВАНИЮ И УПРАВЛЕНИЮ ПРИБЫЛЬЮ – ЗАДАЧА «КИОСК»

Для того чтобы охарактеризовать вид плановой и управленческой информации, которую должен предоставлять руководителям контроллер, рассмотрим ситуацию, смоделированную для тренингов по менеджменту. Это поможет понять расчеты сумм покрытия как информационную систему менеджмента, предназначенную для планирования и управления прибылью. Без овладения инструментарием системы расчетов сумм покрытия реализация функций контроллера практически невозможна.

ИСХОДНАЯ СИТУАЦИЯ

Предприниматель намерен открыть на выставке киоск по продаже напитков, который он арендует у администрации за 100 ДМ в день (это его структурные затраты). Схема киоска представлена на рис. 7.

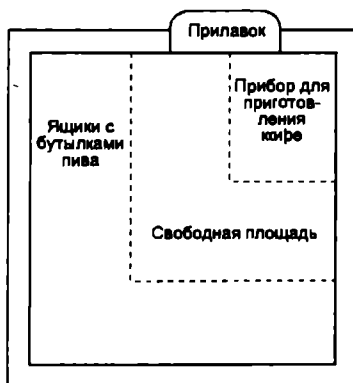


Рис. 7. Схема киоска

Ассортимент предлагаемых напитков ограничивается в первые дни торговли двумя видами: пиво в *бутылках* и кофе в *бумажных стаканчиках*. Цену продажи единицы каждого продукта предварительно устанавливают без учета стратегических целей, основываясь лишь на предпринимательской интуиции либо ориентируясь на цены конкурентов: для кофе – 0,50 ДМ, для пива – 0,70 ДМ. Следующим шагом на этапе предварительного планирования должно быть *калькулирование предельных затрат* для обоих продуктов. С пивом все просто, поскольку предприниматель выступает в этом случае в роли перепродавца: он закупает пиво по цене 0,43 ДМ за бутылку.

В случае с кофе возникает своего рода процесс производства и сборки. На рис. 8 показано, что растворимый кофе разливается в бумажные стаканчики. Вода нагревается в электрическом приборе. Покупатели получают маленькую пластиковую ложечку для размещения сахара. Сахар и молоко предлагаются тут же. Каковы в этом случае предельные затраты, т.е. затраты, которые возникают каждый раз, когда готовится еще один стаканчик кофе?



Рис. 8. Предметы для приготовления кофе

Определяют эти затраты на основе рецептуры. Для отмеривания продукта используют специальную ложечку, что позволяет стандартизовать расход кофе исходя из собственных представлений о крепости предлагаемого напитка. Для расчета расхода молока и сахара используют усредненный стандартизованный норматив. В рецептуру приготовления включается также спецификация сопутствующих предметов: стаканчик и ложечка для размешивания.

Таким образом, исходя из рецептуры и спецификации рассчитывают продуктовые затраты (называемые ранее предельными) на единицу уходящего с предприятия и продаваемого на рынке продукта. Горячая вода могла бы быть также включена в расчет, поскольку потребляемая для кипячения порции воды электроэнергия является элементом продуктовых затрат. Можно было бы разработать нечто вроде норматива энергопотребления.

Другой, не учтенный в примере, аспект – процессы наполнения стаканчика растворимым кофе и водой. В рассматриваемом примере связанные с этим затраты отнесены к структурным. Если бы здесь шла речь о крупносерийном производстве, то нужно бы было включить все позиции технологического процесса (так называемое технологическое время) в структуру продуктовых затрат. Вопрос об отнесении затрат к продуктовым или структурным решается с учетом действия временного фактора. Движение руки, приводящее к созданию физической субстанции продаваемого продукта, является элементом продуктовых затрат. Следующая за этим беседа с покупателем с целью его консультирования по поводу выбора покупки является элементом структурных затрат.

РЕЗУЛЬТАТЫ ПЕРВОГО ДНЯ ТОРГОВЛИ

В конце первого дня торговли предприниматель установил, что он продал по 1000 единиц каждого напитка. С учетом этого на рис. 9 показан расчет финансовых результатов по видам продуктов.

	Кофе		Пиво		Всего
	на 1 стаканчик	на объем продажи, равный 1000 стаканчиков	на 1 бутылку	на объем продажи, равный 1000 бутылок	
Цена продажи / выручка	0,50	500	0,70	700	1200
Цена закупки / пропорциональные затраты	0,30	300	0,43	430	730
Сумма покрытия	0,20	200	0,27	270	470
Распределение площади киоска между продуктами, %	0,01	10	0,09	90	100
Арендная плата, распределяемая в соответствии с занимаемой площадью	0,01	10	0,09	90	100
Прибыль	0,19	190	0,18	180	370

Рис. 9. Расчет финансовых результатов как прибыли на единицу продукта за первый день торговли (в ДМ)

Этот расчет проведен параллельно по двум методам: на основе сумм покрытия и на основе полных затрат. При втором методе арендную плату необходимо распределить между обоими продуктами пропорционально потребности в площади. Анализ показал, что площади, занимаемые ящиками с бутылками пива и прибором для приготовления кофе, соотносятся как 9:1. Площади в киоске загружены полностью. Свободные площади распределяются в том же соотношении, так что в целом 90% арендной платы будет приходиться на пиво, а 10% – на кофе. В результате получаем прибыль от продажи пива в размере 180 ДМ, а от продажи кофе – 190 ДМ. В пересчете на одну бутылку пива прибыль равна 0,19 ДМ, а на один стаканчик кофе – 0,18 ДМ. Возникает вопрос: какой из напитков предприниматель должен в первую очередь предлагать клиентам на следующий день утром, если он хочет получить прибыль больше 370 ДМ?

КАКОЙ ИЗ ДВУХ ПРОДУКТОВ ПОЗВОЛЯЕТ БОЛЬШЕ ЗАРАБОТАТЬ?

В этой моделируемой ситуации проблема стратегии реализации стоит точно так же, как на практике. Речь идет о том, чтобы форсировать продажу товара, который приносит больше прибыли. Конечно, это можно сделать не всегда. Клиент, который решил выпить пива, вряд ли перестроится на кофе, несмотря на самую лучшую аргументацию продавца. Но всегда есть такие покупатели, которые просто хотят утолить жажду. Именно на них нацелены рекомендации, в которых учтены не только потребности клиентов, но и собственная ситуация с выручкой и затратами. При этом под стратегией реализации будем понимать в первом приближении только собственно обращение продавца к покупателю: какие товары из своего ассортимента следует предлагать клиенту в первую очередь, на что должна быть направлена специальная аргументация и какой из продуктов нуждается в наиболее интенсивном представлении.

Если ориентироваться нужно на величину прибыли на единицу продукта, то предприниматель без дальнейших вопросов будет считать, что на кофе он может заработать больше и в соответствии с этим должен стремиться продать как можно больше кофе.

1. РАСЧЕТ ПО МЕТОДУ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ

Увеличение объема реализации кофе вместо пива

	Кофе	Пиво	Всего
Объем реализации, шт.	1500	500	2000
Выручка, ДМ	750	350	1100
Пропорциональные затраты, ДМ	450	215	665
Сумма покрытия, ДМ	300	135	435
Арендная плата, ДМ	(30)	(70)	100
Прибыль, ДМ			335

Предприниматель, основываясь на этой логике, решил форсировать продажу, с его точки зрения, бесспорно более выгодного продукта: он изменил структуру программы реализации общим объемом 2000 ед. в пользу кофе, однако общая прибыль не возросла, а, напротив, уменьшилась. Приведенный расчет демонстрирует типичный случай управленческого сюрприза.

В таком подходе к расчетам скрыт и человеческий конфликт. Если специалиста по учету воспринимают просто как счетовода и он делает свою работу в соответствии с таким имиджем, то неизбежен его конфликт с самим собой, ведь считал-то он правильно. Но его расчет выполнен только с точки зрения исполнителя. Он не предложил данных, ориентированных на потребителя – менеджера по сбыту, в которых менеджер нуждается для управления своей программой реализации.

2. РАСЧЕТ ПО МЕТОДУ СУММ ПОКРЫТИЯ

Контрольный вопрос информационной системы, ориентированной на потребителя, звучит всегда следующим образом: *что изменится, если...*? Что, собственно, изменится, если клиенту вместо стаканчика кофе, который он, возможно, сначала хотел выпить, будет, например, продана бутылка пива? В таком случае не будет получена выручка, равная цене стаканчика кофе, и не возникнут соответствующие предельные затраты. Вместо этого будет получена выручка, равная цене продажи бутылки пива, и возникнут затраты, равные цене закупки этой бутылки пива. Что изменится, так это суммы покрытия: вместо величины 0,20 в случае продажи стаканчика кофе будем иметь 0,27 в случае продажи бутылки пива. При составлении плана реализации объемом 2000 ед. снова изменим структуру программы, теперь уже в пользу пива.

Увеличение объема реализации пива вместо кофе

	Кофе	Пиво	Всего
Объем реализации, шт.	500	1500	2000
Выручка, ДМ	250	1050	1300
Пропорциональные затраты, ДМ	150	645	795
Сумма покрытия, ДМ	100	405	505
Арендная плата, ДМ	(5)	(95)	100
Прибыль, ДМ			405

Как и ожидалось, прибыль возрастает. Для подтверждения того, что постоянные затраты не оказывают никакого влияния на решение поставленного нами вопроса, в данном примере приводится их новое распределение. Возможно, в конце первого дня окажется, что площади, занимаемые ящиками с бутылками пива и прибором для приготовления кофе, составляют соответственно 95 и 5%. Или в первом случае, когда форсировалась продажа кофе, – соответственно 70 и 30%. В обоих случаях это распределение несколько не изменило величины прибыли в размере 335 и 405 ДМ. Поэтому данное распределение никак не влияет на управленческий вопрос о том, что необходимо делать для получения *большой прибыли*. Речь идет просто о манипулировании числами без информационного смысла. При этом *до сих пор изменявшиеся в зависимости от принятого решения затраты идентичны предельным затратам / продуктовым затратам* (см. рис. За – куб затрат, вверху слева).

Суммы покрытия являются по логике *информационными критериями регулирования* деятельности по достижению целей по прибыли. Действительно, вопрос сформулирован следующим образом: какой продукт «зарабатывает» больше других? Такую информацию запрашивают не просто потому, чтобы ее иметь и составить затем соответствующий отчет. На ее основе должны приниматься решения, приводящие к *изменениям*. Значит, более выгодный продукт должен быть продан в большем количестве. Это приведет к изменению выручки, предельных затрат и сумм покрытия. Арендная плата останется без изменения. Следовательно, она не влияет на выбор ассортиментной политики. При принятии любых управленческих решений речь всегда идет об изменении сложившейся к данному моменту ситуации. Требуемая для принятия таких решений информация должна содержать величины, которые будут изменяться при рассмотрении альтернативных вариантов.

Значения прибыли на единицу продукта в размере 0,18 и 0,19 ДМ были получены на основе статических предположений. С одной стороны, коэффициент распределения арендной платы статичен. Он позволяет рассчитать величину финансового результата только в данный момент времени. С другой стороны, величина базового показателя объема продажи в размере 1000 ед. для каждого напитка, которую необходимо было задать, прежде чем значения прибыли могли быть рассчитаны после распределения арендной платы, также является статичной величиной. Величины прибыли 0,18 ДМ для пива и 0,19 ДМ для кофе верны только в случае продажи 1000 ед. каж-

дого напитка. Однако именно эти 1000 ед. являются величиной, которую необходимо изменить. Тот, кто ориентируется на данные расчета по полным затратам, ходит по замкнутому кругу. Он принимает решения на основе предпосылок, которые в свою очередь зависят от принятых решений.

ЕСЛИ БЫ У КИОСКА СТОЯЛА ОЧЕРЕДЬ...

Сумму покрытия можно сравнить с фармацевтическим препаратом. «Медикамент» – сумма покрытия – необходим для «прибыльной терапии». Однако, как и в случае с лекарствами, нужно выбрать *форму выпуска*. Так, фармацевтический продукт предлагают в форме таблеток, капель, капсул, суспензий и т.п. Соответственно в зависимости от ситуации пациента необходимо проверить, какая *форма представления суммы покрытия* наиболее подходящая.

До сих пор сумма покрытия рассматривалась в марках на единицу проданного товара. Если предположить, что у киоска стоит очередь, то величина общей суммы покрытия на весь объем продажи, которую можно получить, будет зависеть не только от суммы покрытия для одного стаканчика кофе или одной бутылки пива, но и от времени обслуживания одного покупателя.

Время обслуживания начинает играть такую роль только в том случае, если оно становится узким местом. Это происходит при возникновении очереди, когда нельзя рассчитывать на то, что клиенты будут ждать сколь угодно долго. В такой ситуации предприниматель должен по возможности стремиться получить наибольшую сумму покрытия при условии ограниченности времени. Для этого необходимо провести анализ использования времени. При покупке какого из продуктов обслуживание занимает больше времени? Возможно, это кофе; значит, пиво остается более выгодным продуктом. Однако можно себе представить, что кофе продается быстрее, например потому, что стаканчики заранее наполнены растворимым порошком, а расчеты с покупателями не требуют такого количества разменных монет, как при продаже пива. В этом случае кофе становится более выгодным продуктом, поскольку для него новая форма представления суммы покрытия – *ДМ в минуту времени обслуживания* – оказывается предпочтительнее.

Этот пример показывает, что в менеджменте постановка управленческих вопросов должна быть гибкой и соответствовать *ситуации*. Контроллер должен быть всегда готов предоставить соответствующую ситуации информацию. В течение дня стратегия продавца может меняться в зависимости от того, есть у киоска очередь или нет. Если возникает очередь, то имеет значение уже не только сумма покрытия, но и время обслуживания. Предприниматель должен ориентироваться на критерий суммы покрытия в минуту времени обслуживания. Если он отпускает продукт клиентам, когда они равномерно подходят к киоску, то стратегическим показателем для него должна быть сумма покрытия за штуку.

ФОРСИРОВАНИЕ ПРОДАЖИ ПИВА С ПОМОЩЬЮ РЕКЛАМЫ

При моделировании ситуации в задаче «Киоск» до сих пор предполагалось, что более выгодный продукт может быть продан только путем прямого обращения продавца к покупателю. Потенциальные возможности продавца должны быть направлены на достижение цели по прибыли. Средствами для этого являются выбор аргументов в пользу того или иного продукта и более целесообразная последовательность их представления. Данные методы реализации стратегии продажи не требуют дополнительных расходов. Речь идет о более эффективном покрытии уже возникших затрат. Прибыль увеличится теперь только за счет роста объема продажи изделий, более выгодных по критерию «сумма покрытия за штуку» или «сумма покрытия в минуту».

Теперь сделаем дополнительное предположение, что сбыт пива должен быть форсирован при помощи рекламного мероприятия. Речь могла бы идти, например, о привлечении студента в качестве так называемого сэндвичмена, который в течение дня носит на себе двусторонний плакат, рекламирующий пиво нашего киоска. Студент требует гонорар 50 ДМ в день. Возникает вопрос: следует ли нанимать его? И другой вопрос: какова природа этих дополнительных 50 ДМ, предназначенных специально для рекламы пива? Не являются ли они пропорциональными затратами на реализацию пива, ведь они также возникли дополнительно в соответствии с контрольным вопросом: что изменится, если ...?

В соответствии с кубом затрат затраты на рекламу являются:

- 1) постоянными (не сам продукт (пиво) является причиной их возникновения);
- 2) прямыми по продукту (могут быть учтены отдельно для пива);
- 3) кратковременно действующими.

При дополнительных постоянных затратах недостаточно просто увеличить продажу более выгодного продукта, необходимо с помощью рекламы обеспечить продажу вполне *определенного дополнительного минимального количества* этого продукта. В случае найма студента необходимо будет дополнительно продать минимум 186 бутылок пива ($50 : 0,27$). Таким образом, нужно поставить *количественную цель* по росту сбыта. В этом наглядно проявляется кооперация контроллера и менеджера по сбыту. Специалист по экономике *оказывает помощь при постановке целей*. Он должен обеспечить формирование целей по достижению прибыли. В качестве исходной точки лучше всего взять сложившуюся ситуацию. Сегодняшнее положение вещей не должно ухудшиться. С одной стороны, если требуется больше рекламы, то сбыт должен за счет суммы покрытия от дополнительных продаж покрыть по меньшей мере дополнительные постоянные затраты на рекламу, чтобы не уменьшилась прибыль. Вместе с тем если менеджер по сбыту на основе своего знания рынка, клиентов, конкурентов и с учетом особенностей выбранного вида рекламы берется увеличить реализацию до уровня выше минимального, то рекламная кампания себя действительно оправдывает.

Предположим, что владелец киоска выстроил подобное «напряжение взаимодействия» в форме беседы с самим собой. В результате анализа конфликта между возможностью достижения минимальной цели по прибыли и реально достижимой рыночной целью он пришел к решению увеличить продажу пива на 500 бутылок как с помощью студента, так и с помощью своей аргументации в разговоре с покупателями. Он нанимает агента по рекламе для привлечения клиентов к своему киоску.

УТОЧНЕНИЕ ЦЕНЫ И ПЛАНИРОВАНИЕ ПРИБЫЛИ

Какой из двух продуктов более чувствителен к изменению цены? Пиво – это продукт известной марки пивоваренного завода, поэтому и цены продажи пива у конкурентов приблизительно одинаковы.

Если речь идет об изменении цены на пиво, то только в сторону ее снижения. Однако что будет, если конкуренты также снизят цены? Тогда вся группа торговцев пивом ничего не выиграет: следствием общего снижения цены будет увеличение потребления пива. Общая емкость рынка пива на территории выставки возрастет. Поэтому понижение цены с целью увеличения доли рынка часто является плохим рецептом. Для увеличения своей доли рынка рекомендуется уже принятая стратегия рекламирования с помощью сэндвичмена. Таким образом, цена продажи пива останется неизменной.

Однако для кофе наш киоск предлагает *особую смесь*. Здесь имеется в виду (конечно, в определенных границах) возможность проведения собственной, индивидуальной ценовой стратегии.

Кофе, полученный смешиванием разных сортов, нельзя сравнить с аналогичными продуктами в других киосках. «Наш кофе самый лучший, мы предлагаем вам не просто кофе, а допинг для переговоров на выставке». График функции спроса для кофе, продаваемого на выставке, мог бы иметь вид S-образной кривой, как на рис. 10. На ней есть ограниченная область крутого, не эластичного по отношению к цене спроса. В этой области возможно проведение индивидуальной политики цен.

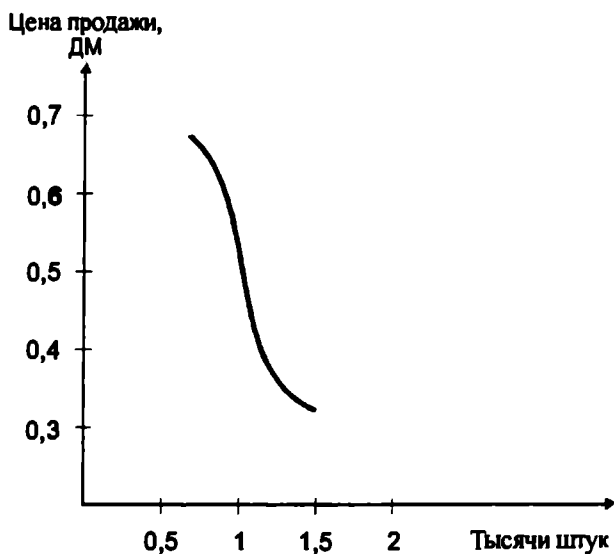


Рис. 10. Функция спроса (функция «цена – сбыт»)

Если цена продажи достигает верхней точки неэластичной зоны кривой спроса, то спрос заметно снижается. Клиенты проявляют недовольство ценой и перестают сохранять верность своей марке кофе. «Продавцы бессовестно завышают цены» – вот каким будет мнение рынка. При очень низких ценах кривая спроса может резко пойти вправо. С одной стороны, столь выгодное предложение может привлечь клиентов, которые обычно не пьют кофе, но захотят воспользоваться таким случаем. С другой стороны, общий спрос в связи с этим может «рухнуть». Настоящие ценители кофе могут предположить, что по столь низким ценам предлагают недостаточно крепкий напиток. Цены продажи товара часто сигнализируют о его качестве. В маркетинге говорят о сговорах с ценами.

Функционально-стоимостной анализ и решение о ценах реализации тесно взаимосвязаны. Если задана целевая сумма покрытия, а повышение цены невозможно в связи с поставленной целью по росту рынка, то должна быть поставлена цель по снижению предельных затрат, что означает изменение конструкции или технологии, введение упрощений, замену деталей на более дешевые, поставки по более низким ценам, рационализацию производства. При этом может оказаться под угрозой качество. Следовательно, чрезвычайно важно, чтобы *при обсуждении цен продажи* была сформулирована и доведена до всех партнеров по принятию решения *целевая картина предприятия*.

Целевая картина предприятия «Киоск» для кофе ориентирована на качество. Поэтому, вероятнее всего, снижать цену не следует. Напротив, возможно ее повышение по сравнению с первоначальной ценой – 0,50 ДМ за стаканчик. Для разъяснения данного вопроса с двух точек зрения: *получения прибыли (контроллер) и реакции рынка (менеджер по сбыту)* – можно использовать такой инструмент, как построение графика суммы покрытия (рис. 11).

Расчет координат точек на графике

	Фактические значения показателей в первый день продажи	Альтернативные плановые значения показателей				
Цена продажи/шт.	0,50	0,60	0,70	0,45	0,40	
Сумма покрытия/шт.	0,20	0,30	0,40	0,15	0,10	
Сумма покрытия/день	200	200	200	200	200	
Объем реализации/день	1000	667	500	1330	2000	

Цена продажи/альтернативно: сумма покрытия
при постоянных предельных затратах

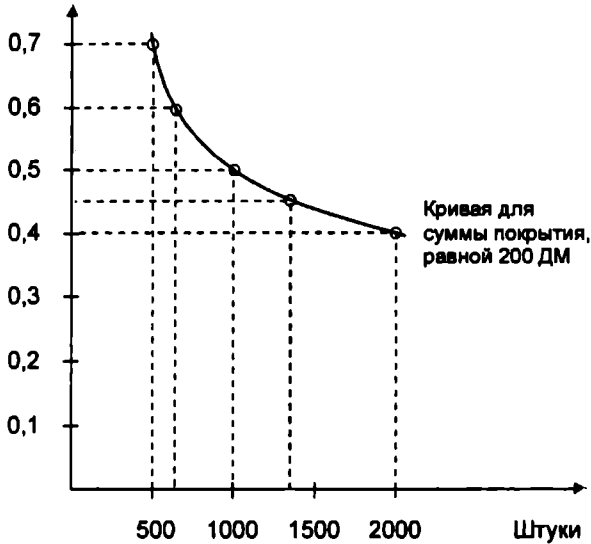


Рис. 11. График суммы покрытия

На рис. 11 по оси абсцисс отмечено количество продаж, по оси ординат — цена. Любая комбинация цены и количества на графике обеспечивает получение одинаковой суммы покрытия. Благодаря этому график представляет динамичную, открытую для обсуждения и требующую рассмотрения альтернатив постановку цели по прибыли. Он позволяет таким образом задать цель, что менеджер по сбыту не будет заранее ею связан. Он может выбрать такую комбинацию цены и количества при планировании объемов реализации, которая наилучшим образом будет соответствовать рыночной ситуации. Эта комбинация должна находиться по возможности правее целевой линии или по меньшей мере на ней. Любая комбинация справа от построенной линии обеспечивает более высокий уровень суммы покрытия. Менеджер по сбыту также должен принять решение. Построение такой линии вынуждает его не просто составить прогноз по объему сбыта, а целенаправленно заниматься стратегическим плани-

рованием цен и объемов продаж. Часто это трудно сделать, поскольку нужно считать возможным свершение того, чего мы при формулировке цели и стратегии *хотим*. (На практике часто планирование – это оценка того, что на нас «надвигается».) Если контроллера считать *продавцом планов*, т.е. человеком, который убеждает линейных руководителей в необходимости планирования, то графики служат для него прекрасным инструментом планирования, при котором рыночные цели и цели по достижению прибыли находятся «под одной крышей».

График на рис. 11 соответствует уровню суммы покрытия в 200 ДМ в день. Он построен в результате анализа, проводимого специалистом по экономике, который рассуждал следующим образом: какое количество стаканчиков кофе при цене 0,60 ДМ достаточно продать для получения суммы покрытия 200 ДМ; какое дополнительное количество потребуется продать, если при цене 0,45 ДМ хотят сохранить ту же сумму покрытия 200 ДМ? Чтобы рассчитать целевое количество продаж, нужно целевую сумму покрытия за день в размере 200 ДМ разделить на соответствующую сумму покрытия на единицу продукта. Действует принцип «если ..., то ...».

На рис. 11 следует наложить построенную ранее кривую спроса. Отдел сбыта должен показать, на сколько *будет* снижаться объем продаж на рынке при более высокой цене или на сколько *может* быть увеличен объем продаж при более низкой цене. В соответствии с графиком «будет» и «может» противопоставлены «должно быть».

Получается, что при цене 0,6 ДМ за стаканчик кофе согласно графику объем реализации можно уменьшить до 667 стаканчиков, не снижая сумму покрытия и прибыль. Отдел сбыта на основе собственных оценок спроса планирует продать 900 стаканчиков кофе, в соответствии с этим снижение объема реализации, диктуемое рынком, будет меньше, чем это допускается графиком. Кривая функции спроса при цене 0,60 ДМ за стаканчик кофе проходит через другую кривую, которая сдвинута вправо и соответствует более высокому уровню суммы покрытия (270 ДМ).

Напротив, при снижении цены до 0,40 ДМ требуется повышение объема продажи до 2000 стаканчиков кофе, однако отдел сбыта при такой цене считает возможным реализовать только 1200 стаканчиков. Следовательно, снижение цены исключается, поскольку это привело бы к уменьшению суммы покрытия в день. Итак, принимается решение повысить цену до 0,60 ДМ за стаканчик кофе.

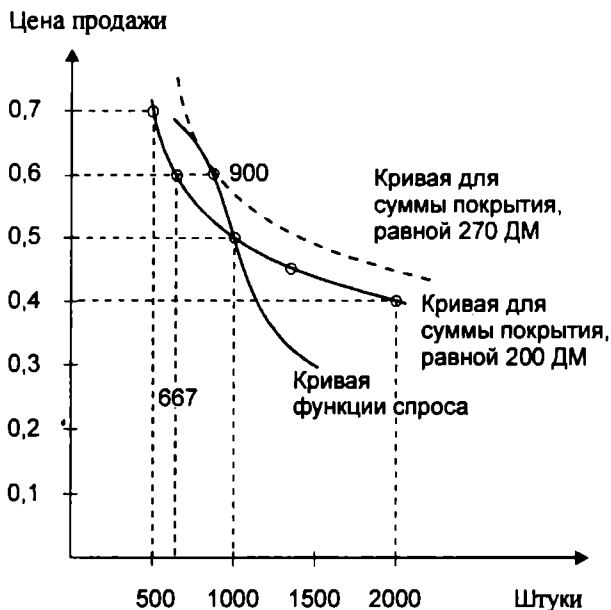


Рис. 12. Наложение кривой для суммы покрытия и кривой функции спроса в ходе переговоров о продаже

МЕТОД РАСЧЕТА СУММЫ ПОКРЫТИЯ КАК «ВХОД» В ПРОЦЕСС ПЛАНИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

Разбор простой задачи «Киоск» показал, что не суммы покрытия как таковые свидетельствуют, что необходимо делать при планировании программы реализации и управлении ею. Величина суммы покрытия позволяет формулировать концепцию и разрабатывать стратегию, а также проводить корректирующие мероприятия при отклонениях от плана и часто является своего рода сигналом тревоги.

Типичным примером подготовительного мероприятия при планировании программы реализации было изменение цены продажи для кофе. Сначала этот продукт считался менее выгодным, чем пиво.

После принятия решения о повышении цены получилось, что у кофе в расчете на единицу бблнная сумма покрытия, чем у пива. Однако была проведена кампания по рекламе пива, ориентированная на увеличение соответствующей доли рынка. При планировании программы реализации и управлении ею речь идет о том, чтобы каждому наиболее значимому продукту, каналу сбыта и сегменту рынка назначить индивидуальную «терапию». При стратегическом, ориентированном на рынок планировании сумма покрытия – один из многих необходимых информационных блоков. Очень часто именно этот показатель является базой при выборе долгосрочного направления эффективного развития.

Именно поэтому мы называем контроллера «продавцом» целей и планов. Пользуясь таким инструментом, как методика расчета сумм покрытия, он действует часто в качестве инициатора изменений, позволяющих увеличить прибыль.

РАЗРАБОТКА НОВОГО ПЛАНА РЕАЛИЗАЦИИ ПИВА И КОФЕ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СУММ ПОКРЫТИЯ I и II

Основываясь на принятых решениях, предприниматель составил следующий плановый расчет прибыли на второй день работы выставки.

План реализации на второй день

	Пиво	Кофе	Всего
Объем реализации, шт.	1500	900	2400
Выручка, ДМ	1050	540	1590
Пропорциональные затраты, ДМ	645	270	915
Сумма покрытия I, ДМ	405	270	675
Прямые постоянные затраты по продукту, ДМ	50	–	50
Сумма покрытия II, ДМ	355	270	625
Общие постоянные затраты, ДМ			100
Прибыль, ДМ			525

Плановая прибыль на второй день равна 525 ДМ и превышает результат первого дня, равный 370 ДМ.

По сравнению с уже рассмотренной схемой расчета изменения произошли в связи с разделением постоянных затрат на две категории: прямые по продукту и общие. Затраты на рекламу пива могут быть списаны сразу на этот продукт, без использования коэффициентов распределения (см. категории затрат в соответствии с кубом затрат). Арендная плата, напротив, относится сразу к двум продуктам и должна была бы быть распределена с помощью коэффициента, что с точки зрения предоставления информации для менеджеров приводит к ошибочным решениям (см. выше). В связи с этим общие постоянные затраты рассматриваются в виде блока (или общей цели по покрытию) и располагаются в итоговой графе.

О чем же свидетельствует сумма покрытия I в отличие от суммы покрытия II?

Сумма покрытия I служит для *оценки продукта*. Ответ на вопрос о том, на каком продукте можно больше заработать и как следствие – форсировать его продажу, насколько это позволяет рынок, дает сумма покрытия I. Ориентироваться на общие величины (405 ДМ – для пива и 270 ДМ – для кофе) недостаточно. Речь идет о том, чтобы понимать, *дополнительное* количество какого продукта особенно выгодно продать. В связи с этим сумма покрытия I должна быть представлена *стратегическими показателями*, например суммой покрытия I за штуку или суммой покрытия I в единицу времени загрузки узкого места.

Сумма покрытия II служит для *оценки мероприятий по продвижению продукта на рынок*. Величина 355 ДМ, полученная для пива, ничего не говорит о предпочтительности продажи пива по сравнению с кофе (в случае, если мы разделим 335 ДМ на 1500 бутылок и рассчитаем сумму покрытия II на единицу продукта), но показывает, насколько *эффективна кампания по рекламе пива*. Вот простой пример возможного неблагоприятного изменения суммы покрытия II по сравнению с плановой: является ли рекламная кампания с участием бородатого сэндвичмена менее выгодной для пива, чем такая же акция с участием сэндвичгерл? Сумма покрытия II позволяет оценить подобные мероприятия и в качестве следующего шага дать *оценку работе менеджера, который принял решение о данном маркетинговом мероприятии и распорядился о его проведении*.

МЕТОД РАСЧЕТА СУММ ПОКРЫТИЯ КАК ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА МЕНЕДЖМЕНТА

Для *информационной системы менеджмента* характерна двойная постановка задачи.

1. Расчеты по обоснованию решений.

КАК необходимо поступить, чтобы обеспечить получение большей прибыли?

Необходимая для принятия решения информация – сумма покрытия I в виде превышения чистой выручки над предельными затратами.

Примеры расчетов по обоснованию решений в задаче «Киоск»: оценка приоритетов в ассортименте (по величине суммы покрытия I за штуку или в единицу времени обслуживания); решение о проведении рекламного мероприятия – рекламной кампании (необходимая минимальная цель по увеличению сбыта в размере 186 бутылок была рассчитана с помощью СП I); решение о назначении новой цены кофе (график был построен для СП I).

Использование суммы покрытия I необходимо для того, чтобы в принимаемых решениях всегда учитывались альтернативные количественные показатели и как следствие – затраты, которые изменяются с их увеличением или уменьшением, т.е. предельные затраты.

2. Расчеты по обоснованию меры ответственности.

КТО и в каком размере внес вклад в прибыль?

Информационным критерием является сумма покрытия II в виде разности между суммой покрытия I и прямыми (с точки зрения возможности оказания на них прямого воздействия) постоянными затратами.

Таким образом, метод расчета сумм покрытия – не только основа принятия решений, хотя такая точка зрения преобладает в специальной литературе. Метод расчета сумм покрытия представляет собой инструмент управления, поскольку для многих подразделений предприятия *результативные цели (standards of performance)* могут быть поставлены как сумма покрытия II. В связи с этим суммы покрытия приобретают такое же значение, как и описание функциональных обязанностей, и служат *для делегирования задач, прав и ответственности*. При построении менеджмента (модели управления) нельзя обойтись без инструментария расчета сумм покрытия,

ибо иначе невозможно реализовать *управление по целям*. Большая часть целей задается в форме числовых показателей, и это могут быть, например, суммы покрытия II.

ТАБЛИЧНАЯ МОДЕЛЬ РАСЧЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СУММ ПОКРЫТИЯ I и II

Представленная на рис. 13 табличная модель иллюстрирует схему расчета управленческой прибыли на основе сумм покрытия по продуктам. На практике эта таблица представляет собой компьютерную распечатку. В примере информация агрегирована по продуктовым группам; при детализации данных сведения о каждом типе изделий выделяются в особую строку. Организационно такая таблица формируется по данным счетов-фактур, когда с помощью ЭВМ ведется учет объемов отгруженной продукции. Вводятся также данные о договорных ценах реализации. Пропорциональные затраты рассчитываются путем умножения взятых из счетов-фактур объемов реализации на величины нормативных предельных затрат на единицу продукции, которые определяются на основе сведений из плановой или нормативной калькуляции и не меняются в течение бюджетного периода (обычно это год). В таком случае при выполнении компьютерных расчетов можно по номеру продукта вызвать соответствующее значение нормативной ставки предельных затрат по нему и, умножив ее на объем реализации, определить пропорциональные затраты реализации за месяц. После этого суммы покрытия I рассчитываются отдельно: в стоимостном выражении за месяц; на единицу продукции; в процентах от выручки; за час загрузки узкого места (в примере этот расчет подробно не представлен; речь идет о времени работы оборудования).

Для обоснования решений на базе оценки приоритетов продуктов в ассортименте в таблице даются две графы. В одной графе ранговый ряд построен в зависимости от суммы покрытия I на единицу продукции, в другой – в зависимости от суммы покрытия I на единицу времени загрузки узкого места в производстве. Для второго рангового ряда таблицы расчеты выполняются автоматически путем деления суммы покрытия I на единицу продукта на стандартное время загрузки оборудования в соответствующем узком месте (также берет-

	Показатели оборота				Пропор- цио- ные затраты реали- зации, тыс. ДМ	Сумма покрытия (СП I)		Ранг		Прямые постоян- ные затраты (по бюд- жету), тыс. ДМ	Отклоне- ние пра- мых про- стоющих затрат от бюджета, тыс. ДМ	Сумма покры- тия II, тыс. ДМ
	объ- ем, еди- ниц	цена за еди- ни- цу, ДМ	вы- ручка, тыс. ДМ	выруч- ка в % к пре- ды- дуще- му году		ранг по росту обор- ота	общая СП, тыс. ДМ	СП на еди- ницу обор- ота	по узкому месту			
Продуктовое направление А	2600		3000		2100	960	30			500	+ 190	500
Продуктовая группа 1	800	1250	1000	114	3	490	46	1	2			
Продуктовая группа 2	600	2000	1200	190	2	210	17,5	5	4			
Продуктовая группа 3	1200	666	800	190	1	240	30	7	7			
Продуктовое направление В	4800		6000		3500	2500	42			1200	- 150	1150
Продуктовая группа 4	3000	1160	3500	95	-	1300	37,2	3	3			
Продуктовая группа 5	1800	1380	2500	90	-	1200	43	2	1			
Продуктовое направление С	2700		2400		1660	540	31			300	+90	490
Продуктовая группа 6	2000	900	1800	110	4	540	90	6	6			
Продуктовая группа 7	700	357	600	60	-	200	33,3	4	5			
Итого по продукто- вым направлениям	10100		11400		7260	4140	90			2000		2140
Общие постоянные затраты (по бюдже- ту), тыс. ДМ												1100
Отклонения от бюд- жета, тыс. ДМ												- 100
Управленческая прибыль, тыс. ДМ												940

Рис. 13. Модель расчета управленческой прибыли без учета достижения целевого дохода с капитала и отклонений от нормативных предельных затрат

ся из банков данных). В зависимости от полной или неполной загрузки производства ранговый ряд в таблице будет выстраиваться с учетом возникновения того или иного узкого места. Например, с точки зрения расчетов по обоснованию управленческих решений на базе величины суммы покрытия I следовало бы пересмотреть план реализации по группе изделий 3, которая занимает первое место по критерию роста оборота. Однако по критерию суммы покрытия в обоих ранговых графах эта продуктовая группа стоит ниже. Чем это объясняется? Происходит ли рост объема реализации сам по себе, занижена ли цена продажи, завышены ли предельные затраты на упаковку?

Продуктовые группы объединены в таблице на рис. 13 по продуктовым направлениям, за каждое из которых несет ответственность соответствующий менеджер. В связи с этим наряду с величиной суммы покрытия I приведены значения показателя прямых постоянных затрат продуктовой группы в соответствии с бюджетом, а также отклонения от бюджета, возникшие в течение месяца. Это дает возможность использовать сумму покрытия II в качестве основы для *расчетов по обоснованию меры ответственности менеджеров*, т.е. для оценки вклада руководителей продуктовых групп в общий результат предприятия. Пригодный для этих целей *критерий должен включать только такие компоненты, на которые руководитель данной продуктовой группы может оказывать прямое воздействие*, например, увеличивая объем реализации, продавая по более выгодным ценам, меняя структуру ассортимента или снижая собственные затраты на сбыт.

Итоговая сумма покрытия II равна 2140 тыс. ДМ. Она превышает общие постоянные затраты, которые по бюджету составляют 1100 тыс. ДМ, но фактически превышают его на 100 тыс. ДМ. Таким образом, у предприятия остается сумма в 940 тыс. ДМ, которая названа управленческой прибылью. Эту величину через «мостик» согласования необходимо привести в соответствие с балансовой прибылью (на «мостике» встречаются отдел контроллинга и финансовый отдел).

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУММЫ ПОКРЫТИЯ II ДЛЯ ОЦЕНКИ МЕНЕДЖЕРОВ

Главный вопрос состоит в следующем: можно ли сказать, что руководитель продуктовой группой В из приведенного примера в два раза лучше, чем руководитель продуктовой группы А? Должен ли в

связи с этим господин В получить двойное вознаграждение по сравнению с господами А и С?

Для проведения обоснованной оценки деятельности руководителей групп А, В и С не хватает задания уровня стопроцентного выполнения. Ведь может оказаться, что продуктовая группа А предлагает программу, которая не находит такого же отклика на рынке, как программа продуктовой группы В, однако и в дальнейшем должна развиваться для поддержания имиджа предприятия. Возможно, в случае с продуктовой группой А речь идет о программе, которая со дня основания предприятия способствовала росту его известности. Продуктовая группа С может предлагать новый или специфический

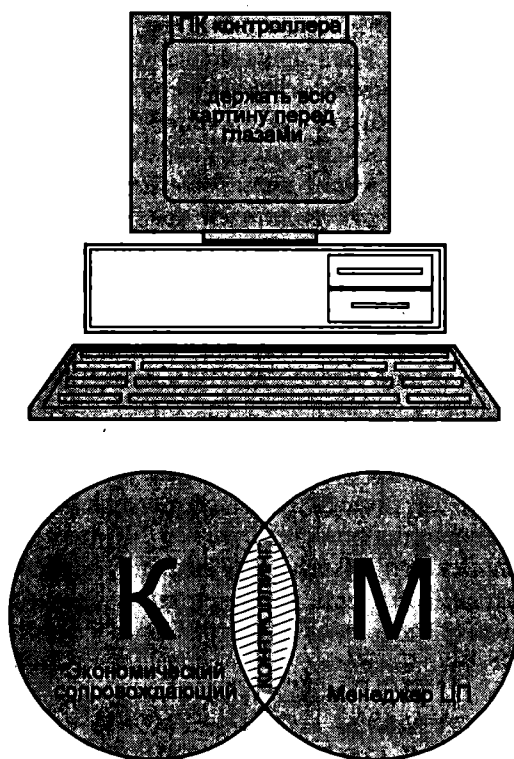


Рис. 13а. Взаимодействие контроллера и менеджера: К – контроллер, М – менеджер. Заштрихована область взаимодействия контроллера и менеджера центра прибыли (ЦП), которые сообщают решение проблемы у экрана компьютера

продукт, предназначенный для ограниченного сегмента рынка, который предприятие намерено так же хорошо обслуживать. Руководители групп А и С, возможно, работают не хуже и не меньше, чем руководитель группы В. Однако из-за особенностей продуктовых групп и рынков нельзя получить такую же величину суммы покрытия II, как у продуктовой группы В, несмотря на все желание и навыки руководителя.

Каким же образом установить критерии для соответствующих продуктовых групп в виде суммы покрытия II, характеризующие уровень стопроцентного выполнения? *В процессе планирования!* Суммы покрытия II по бюджету должны привести плановые цели отдельных руководителей продуктовых групп к общему знаменателю. При этом необходимо обратить внимание на важность психологической стороны процесса планирования. Следует обеспечить разумный компромисс между необходимостью достижения результата, с одной стороны, и возможностью его достижения, с другой стороны. При этом никто не должен преднамеренно занимать бескомпромиссную позицию и создавать резервы. Тот, кто лучше всех умеет жаловаться, не должен получать большие выгоды. Так же, как при игре в карты: тот, кто должен взять на себя ответственность за достижение цели в виде суммы покрытия II, должен иметь стимул играть теми картами, которые у него на руках, но ему нельзя быть сверхзаинтересованным. *Контроллер действует как «продавец» планов!* (см. рис. 13а и основные принципы планирования, приведенные в гл. 8).



Глава 4

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ ПО ЦЕНТРАМ ПРИБЫЛИ

Контроллер должен обеспечить работу аппарата системы планирования и регулирования, ориентирующего предприятие на достижение прибыли.

Из такого понимания функций контроллера следует, что при выборе организационной структуры предприятия он должен заняться прежде всего созданием центров прибыли (ЦП), которые представляют собой структурные единицы, использующие прибыль в качестве критерия результативности. Однако прибыль в качестве норматива деятельности руководителя ЦП должна быть определена не как часть балансовой прибыли всего предприятия, а как сумма покрытия II или III. Именно такой критерий позволяет *делегировать предпринимательские полномочия* менеджерам дивизиональных отделений, тем самым открывая для них путь, на котором чиновники высшего уровня становятся предпринимателями, самостоятельно принимающими решения и несущими за них ответственность.

ЦЕНТРЫ ПРИБЫЛИ И ДИВИЗИОНАЛЬНЫЕ ОТДЕЛЕНИЯ

Понятия «центры прибыли» и «дивизиональные отделения» часто смешивают, однако они не идентичны. Дивизиональным отделением, или продуктовой группой, называют часть производства на предприятии, занятого выпуском определенного вида изделий. Например, химический концерн может иметь наряду с продуктовой группой «Фармацевтика» и такие продуктовые группы, как «Краски», «Искусственные волокна», «Защитные средства для растений». Или, например, на машиностроительном предприятии могут быть продуктовые группы «Оборудование для производства пластмасс», «Технологическая оснастка», «Оборудование для защиты окружающей среды», «Вагоностроение». Другие примеры продуктовых групп: «Двигатели», «Электрооборудование», «Электробытовые приборы» в электротехническом концерне, или «Предметная литература», «Специальная литература», «Художественная литература» в издательстве, или отделы тканей на предприятиях торговли и в универмагах.

Организация по продуктовым группам, или реализация дивизионального принципа, возможна не только в случае серийного производства. При единичном производстве также можно образовать продуктовые группы, и тогда это будут отдельные проекты. В конструкторско-технологических организациях каждый руководитель проекта может действовать как менеджер продуктовой группы, если он отвечает не только за технический уровень вверенной ему разработки, но и за то, чтобы при завершении проекта была достигнута соответствующая сумма покрытия II. Величина этой суммы представляет собой превышение стоимости проекта над пропорциональными затратами по нему (чаще всего это прямые затраты по проекту, такие, как стоимость материалов и комплектующих или оплата работ контрагентов), а также над прямыми постоянными затратами по проекту (жалование руководителя проекта и его сотрудников, командировочные расходы, аренда компьютеров и т.п.). Аналогичная организация по продуктовым группам возможна и в строительстве, тогда проектом или центром прибыли становится строительная площадка либо бригада.

Продуктовая группа, или дивизиональное отделение, всегда является и центром прибыли. Руководитель продуктовой группы отвечает за некоторую обособленную часть производства на предприятии, для которой может быть сформулирован собственный критерий результативности в виде суммы покрытия II. Напротив, *центр прибыли не обязательно должен быть одновременно продуктовой группой, или дивизиональным отделением.* Структура центров прибыли может быть создана прежде всего для *региональных* торговых представительств. Руководитель такого представительства, или филиала какого-нибудь продовольственного магазина, или кредитного учреждения, или страховой компании может стать руководителем центра прибыли, если он берет на себя ответственность уже не только за достижение оборота, но и за получение вклада в прибыль в виде суммы покрытия II. В этом случае прямые постоянные затраты следует рассматривать как затраты на содержание торгового представительства или филиала. Каждый менеджер по сбыту может выполнять функции руководителя центра прибыли, если он будет таким образом понимать свою ответственность и идентифицировать себя с предприятием. Кроме того, можно образовывать так называемые условные центры прибыли для обслуживающих подразделений, например с компьютерной группой начинают взаимодействовать как с самостоятельным вычислительным центром.

ПРИНЦИП ОРГАНИЗАЦИИ ПО ПРОДУКТОВЫМ ГРУППАМ

В этом случае вместо обычного функционального подхода «продажа – производство – исследования – закупки» осуществляется организация по продуктовым группам или проектам. Предприятие рассматривается как состоящее не из одного-единственного звена, а из цепочки хозяйственно самостоятельных и разграниченных в смысле ответственности за достижение прибыли звеньев, которые закреплены на едином фундаменте объединяющих и координирующих функций и систем – аналогично «фронту» и «эталу». Каждый центр прибыли управляет результатом одной продуктовой группы. Таким образом, речь идет о *продуктовом менеджменте*, но не как о выполняемой (часто с переборами) штабной функции в рамках функциональной организации. Менеджеры по продуктам обладают широкими полномочиями для принятия решений в области реализации, производства, исследований и закупок, касающихся их продуктовой группы.

В связи с этим говорят об организации по *областям бизнеса, продуктовым группам, дивизиональным отделениям, проектным группам*, имея в виду всегда одно и то же: руководитель такой структурной единицы как предприниматель отвечает за успех своей продуктовой группы на рынке и за получение прибыли, причем не только в течение одного года, но и в будущем. Именно поэтому в сферу полномочий дивизионального менеджера должны входить и НИОКР. Он должен знать, что сегодня нужно получить прибыль (или суммы покрытия) для проведения НИОКР, чтобы в будущем обеспечить достижение новых сумм покрытия. Продуктовый менеджер мысленно охватывает все *бизнес-процессы* (рис. 14).

Таким образом, руководитель продуктовой группы управляет продажей, производством, разработками, а также распоряжается текущими материальными потоками и расстановкой кадров. Децентрализация распределения по продуктовым группам должна рассматриваться в единстве с централизованными функциями, такими, как материально-техническое обеспечение (рамочные договоры на уровне концерна с целью получения скидок за объемы поставок; разработка единой политики в отношении поставщиков, использование типовых образцов договоров), а также управление персоналом (оформление контрактов, расчет оплаты труда, стимулирование и обучение работников). Однако собственно *распределение* материальных потоков и расстановка кадров должны быть по возможности делегированы руководителю продуктовой группы, поскольку:



Рис. 14. Схема организации по продуктовым отделениям

- речь идет о существенных суммах затрат, которыми он должен распоряжаться как предприниматель, принимая управленческие решения;

- он должен планировать и координировать распределение и потребление материальных и трудовых ресурсов.

Централизованные функции направлены на координацию политики в области управления персоналом, на обеспечение эффективности учета и на проведение рамочных переговоров. Аналогично построены взаимоотношения руководителя исследовательской группы на уровне дивизионального отделения и руководителя централизованного отдела НИОКР, который создает общую сервисную службу, проводит единую научно-исследовательскую политику, отслеживает тенденции развития по соответствующим направлениям, по которым предприятие работает за границей. Практически здесь возникают двойные связи: дисциплинарно руководитель продуктовой исследовательской группы подчиняется руководителю всей продуктовой группы, предметно он должен руководствоваться установками центрального отдела исследований.

ПОСТАНОВКА ЦЕЛЕЙ РУКОВОДИТЕЛЕМ ПРОДУКТОВОЙ ГРУППЫ В КАЧЕСТВЕ МЕНЕДЖЕРА ПО ПРИБЫЛИ

Целью руководителя продуктовой группы является прибыль, точнее, величина суммы покрытия, получаемая продуктовой группой непосредственно за счет выручки от реализации продукта на рынке. Решения о ценах продажи и скидках принимаются самостоятельно. Кроме того, продуктовая группа контролирует свои прямые затраты: как пропорциональные или предельные затраты на изготовление (к ним относится стоимость закупаемого сырья, материалов и комплектующих), так и *прямые постоянные затраты* продуктовой группы, обусловленные инвестициями (в конечном счете ответственность за них несет руководитель продуктовой группы) и долгосрочными решениями по расстановке кадров. В связи с этим *критерием результативности деятельности руководителя продуктовой группы является достижение ею прибыли. Эта прибыль складывается исключительно из величин, на которые он может оказывать непосредственное влияние*, пусть даже это получится только в долгосрочной перспективе.

Чтобы иметь возможность решить эту задачу, руководителю продуктовой группы необходимы данные. Нередко встречается абсурдная ситуация, когда задача руководителя продуктовой группы или филиала формулируется как повышение эффективности деятельности, однако важные количественные данные в его распоряжение не предоставляются, поскольку центральная бухгалтерия считает их строго секретными и выдает только владельцу и генеральному директору предприятия. Нередко соответствующим образом построенная информационная система и вовсе отсутствует.

СХЕМА РАСЧЕТА РЕЗУЛЬТАТА ДЛЯ ЦЕНТРА ПРИБЫЛИ

Управленческий учет как комплекс задач внутрифирменных экономических расчетов контроллера, направленных на управление предприятием, заключается:

1) в *продуктовом* учете, являющемся базой для принятия управленческих решений;

2) в *организационном* учете, показывающем, какие структурные подразделения предприятия и в каком объеме внесли вклад в достижение общей прибыли.

Схема на рис. 15 показывает руководителю продуктовой группы как менеджеру по прибыли, каким образом реализуются оба направления учета.

Продуктовое отделение Показатели	Всего	Продукт		
		1	2	3
Выручка чистая	X	X	X	X
– Стандартные предельные затраты	X	X	X	X
= Сумма покрытия I	X	X	X	X
Стратегические показатели для определения приоритетов при управлении продажами:				
СП/ед. изделия	x	x	x	x
СП/ед. загрузки узкого места	x	x	x	x
СП в % от оборота	x	x	x	x
– Прямые постоянные затраты по продукту (на рекламу и мероприятия по стимулированию продаж)	X	X	X	X
= Сумма покрытия II (результат усилий, прилагаемых для продвижения продукта на рынок)	X	X	X	X
– Постоянные затраты по продуктовому отделению	X			
= Сумма покрытия III (результат отделения)	X			

Рис. 15. Расчет результата по продуктовым отделениям

Если руководитель продуктовой группы хочет знать, какой продукт в рамках его ассортимента «зарабатывает» больше других, то он должен ориентироваться на строку «Сумма покрытия I», которая содержит информацию относительно продуктового учета. В зависимости от складывающейся ситуации необходимо выбрать один из трех стратегических показателей для определения приоритетов по изделиям.

Знаки «х», используемые для стратегических показателей, характеризуют величины в расчете на единицу продукции, а знаки «Х» – величины за период. Выбор приоритетов по изделиям осуществляется в зависимости от определения узких мест в соответствии с одним из стратегических показателей: суммой покрытия на единицу продукции, если узким местом является спрос на рынке (спрос в количественном выражении) для соответствующего изделия; суммой покрытия в процентах от выручки, если узким местом является целевая величина оборота, что может быть вызвано финансовыми проблемами покупателей; суммой покрытия за час загрузки узкого места, если узким местом являются производственные мощности, независимо от того, какой причиной это обусловлено – отсутствием работников (узкое место – персонал) или отсутствием оборудования и площадей (узкое место – капитал). Мышление менеджеров при организации центров прибыли всегда ориентировано на рынок. Это означает, что ответственный за результат руководитель продуктовой группы *моделирует бизнес-процессы исходя из интересов клиента*. Необходимо отметить, что даже при условии полной концентрации усилий на определении собственных целей освоение рынка в соответствующих отделениях может сопровождаться ростом затрат. Прежде всего такая ситуация возникает, если на основе приоритетов по суммам покрытия строится стратегия расширения ассортимента в рамках одной продуктовой группы.

После вычитания постоянных прямых затрат на рекламу и стимулирования продаж получается сумма покрытия II, являющаяся основой для оценки реализуемых внутри продуктовой группы рыночных стратегий в отношении отдельных продуктов. Сумма покрытия II может быть также критерием успеха продуктовых менеджеров, подчиняющихся руководителю продуктовой группы и отвечающих за планирование и организацию работ по рекламе и стимулированию продаж определенных изделий. На фирме технического профиля подобным прямым затратам соответствуют также затраты на прикладной инжиниринг (оформление технического задания и опытно-конструкторские работы).

Если продуктовая группа имеет собственное производство и проводит для себя специальные научные исследования, в моделируемой схеме расчета для руководителя этой продуктовой группы предусматривается итоговая графа, в которой показывают общие для продуктовой группы затраты на производство и НИОКР. Возникающая при этом сумма покрытия III, или результат продуктового

отделения, является одновременно результатом оценки деятельности его руководителя. Данный показатель результативности продуктовой группы может быть соотнесен с инвестированным в группу капиталом, и таким образом будет получена величина *рентабельности капитала продуктовой группы*, а значит, будет определена частная предпринимательская цель для руководителя продуктовой группы. Рассматриваемые в гл. 7 вопросы планирования программы улучшения показателя дохода с капитала по логике вещей актуальны и при анализе показателя рентабельности капитала продуктовой группы. Нужно отметить, что данный анализ касается исключительно моментов, непосредственно связанных с продуктовой группой и находящихся в сфере влияния ее руководителя.

ЗАДАЧИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ ПРОДУКТОВЫХ ГРУПП ПО ДОЛГОСРОЧНОМУ ДОСТИЖЕНИЮ ПРИБЫЛИ

На рисунке 16 показано, что в сферу ответственности дивизионального руководителя должны входить и научно-исследовательские разработки по изделиям его области бизнеса.

Мы видим, что возник разрыв между величиной прибыли, полученной простым экстраполированием фактических данных прошедшего периода, и величиной целевой прибыли, необходимой для осуществления долгосрочных задач предприятия. Частично этот разрыв может быть устранен в течение краткосрочного периода в рамках одного хозяйственного года путем:

- увеличения физического объема продажи;
- повышения выручки от продажи единицы изделия;
- улучшения ассортимента (стимулирования продажи более выгодных изделий);
- снижения затрат.

Частично же разрыв в величине прибыли может быть устранен только в долгосрочном периоде за счет:

- внедрения новых изделий;
- открытия новых областей применения уже известных изделий;
- применения новых *производственных технологий*;
- создания новых каналов сбыта;
- выхода на новые рынки.

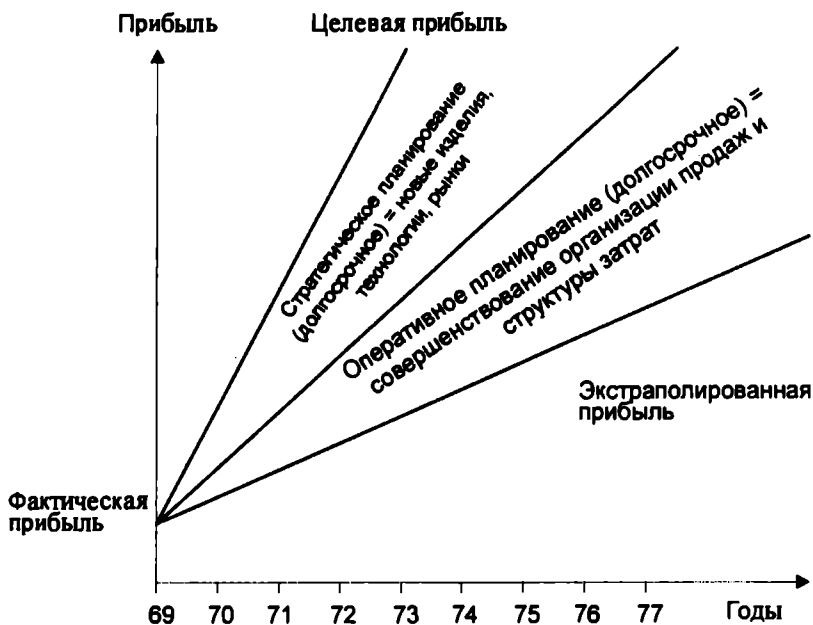


Рис. 16. Диаграмма построения воронки прибыли на основе «амбициозной» цели

Стратегическое планирование, направленное на устранение разрыва между целевой и ожидаемой (экстраполированной) прибылью, предполагает, что руководитель продуктовой группы должен уделять внимание проведению НИОКР. С учетом возложенной на него ответственности за достижение прибыли он должен помнить, что важна не краткосрочная максимизация прибыли, а достижение достаточного уровня целевой прибыли в долгосрочном периоде. Таким образом, ему необходимо в течение текущего года направлять определенную часть суммы покрытия на проекты НИОКР. Если же руководителю продуктовой группы не предоставить права проводить разработки, то его нельзя будет считать ответственным за прибыль, так как в этом случае он всегда может возразить: «Если бы отдел НИОКР больше внимания уделял моим изделиям, то я до сих пор получал бы хорошую прибыль». Лишение права проводить НИОКР постепенно приводит к делегированию ответственности за достижение прибыли от руководителя продуктовой группы снова на верхний уровень управления.

ПРЕДПОСЫЛКИ ВВЕДЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ПО ЦЕНТРАМ ПРИБЫЛИ В РАЗРЕЗЕ ПРОДУКТОВЫХ ГРУПП

Для того чтобы ввести четкую организацию управления по продуктовым группам, имеющую безупречную систему делегирования постановки целей по прибыли, необходимы три условия:

1) ассортимент изделий должен реализовываться непосредственно на рынке и быть технически разграничиваемым;

2) для продажи относящихся к определенной группе продуктов необходимо соответствующее специальное техническое ноу-хау или клиенты не должны быть идентичны; это означает, что для различных продуктовых групп должны существовать разные каналы сбыта;

3) производство (по крайней мере важнейших деталей) должно осуществляться в разных отделениях и по возможности даже на отдельных заводах.

Для успеха построения организационной структуры по продуктовым группам первые два условия обязательны, третье же условие позволяет легче всего прийти к компромиссному решению, например, путем введения трансфертных цен.

ПРИМЕРЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ ПО ПРОДУКТОВЫМ ГРУППАМ

1. ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОЕ (ПОПЕРЕДЕЛЬНОЕ) ПРОИЗВОДСТВО

Технология производства часто такова, что изделия, изготавливаемые на отдельных участках, имеют характер промежуточных продуктов, предназначенных для дальнейшей обработки на собственном предприятии. Например, сталепрокатный завод поставляет заготовки на собственный прокатный стан; прядильное производство поставляет пряжу на собственную ткацкую фабрику, которая выпускает ткани для собственных пошивочных цехов; горнодобывающее предприятие поставляет уголь на собственный коксовый завод или на собственную электростанцию.

В этих случаях центры прибыли могут быть созданы при условии, что переход пряжи на ткацкое производство или угля в коксовое производство сопровождается их оценкой по рыночным ценам, действующим для соответствующих сортов стали, пряжи и угля. Таким образом, отдельный технологический участок рассматривается как полностью самостоятельное предприятие, выпускающее на рынок свои продукты.

Вообще-то такого рода акция возможна, только если действительно существуют рыночные цены на промежуточные продукты отдельных технологических ступеней. Кроме того, не рекомендуется допускать, чтобы руководитель прядильного производства, подталкиваемый установленной схемой расчетов, создавал собственную службу сбыта исходя из возможности более выгодной реализации своей продукции на сторону, нежели собственному ткацкому производству. Или, напротив, ткацкое производство создает службу закупок, чтобы иметь возможность приобретать пряжу по более низким ценам, чем у собственного прядильного производства. Для того чтобы противодействовать подобным тенденциям, отдельные технологические производства должны вести переговоры о действующих между ними расчетных ценах в зависимости от положения на рынке и ситуации с загрузкой мощностей. Причем целесообразно устанавливать определенные границы цен, как это принято в системе международных курсов валют. Выход за установленные рамки потребует вмешательства контроллера.

2. ЕСЛИ КЛИЕНТЫ ИДЕНТИЧНЫ

Предположим, на кондитерской фабрике целесообразно ввести продуктовые группы «Плиточный шоколад» и «Конфеты», руководство которыми будет поручено двум продуктовым менеджерам. С точки зрения ассортимента такой подход разумен. Их производство на решающих участках также может быть разделено: будут действовать производственные участки шоколада в плитках и конфет с соответствующими руководителями производств, но покупатель будет один и тот же. Поскольку при продаже шоколада, с одной стороны, и конфет – с другой, не требуется применять специальное техническое ноу-хау, клиенту будет мешать появление у него сначала продавца шоколада и сразу за ним – продавца конфет с одной и той же фабрики. Это относится прежде всего к сетям магазинов и крупным торговым филиалам.

3. СОПРЯЖЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО

На нефтеперерабатывающем заводе невозможна организация по продуктовому принципу. На выходе процесса рафинирования одновременно получают бензин, мазут, смазочные материалы, битум и другие вещества. Соответственно не имеет смысла назначать одного руководителя для продуктовой группы «Мазут», а другого – для продуктовой группы «Горюче-смазочные материалы (бензин)». Летом шеф по бензину получал бы ббльшие суммы покрытия в отличие от коллеги, занимающегося мазутом, зимой они менялись бы ролями. Поэтому организация по дивизиональным отделениям должна быть ориентирована на другой принцип, например на *каналы сбыта*. Таким образом, можно назначить руководителей отделений, а следовательно, и центров прибыли «Бензоколонки», «Промышленные предприятия», «Авиакомпания», «Общественные организации». Каждый руководитель будет стремиться заработать по своему каналу сбыта возможно большую сумму покрытия I и за счет продажи собственных продуктов очистки, и за счет продажи собственных продуктов переработки, а также за счет сделок купли-продажи, имея при этом по возможности низкие прямые постоянные затраты (сумма покрытия II как показатель результативности руководителя дивизионального отделения по каналу сбыта).

4. ДИВИЗИОНАЛЬНОЕ ОТДЕЛЕНИЕ ЗАНИМАЕТСЯ ТОЛЬКО ПРОДАЖЕЙ И ИНЖИНИРИНГОМ, ПРОИЗВОДСТВО ОСТАЕТСЯ ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫМ

Причиной такого подхода являются постоянные затраты. Если производственные мощности могут быть использованы для многих отделений, то нет смысла в создании отдельного завода под каждого руководителя. Несмотря на это, и в данном случае есть шанс создания полноценной дивизиональной организации. При передаче результатов производства отделению сбыта встает вопрос о *трансфертных ценах*. Здесь принципиально возможны пять *вариантов* (применимых и в случае поставок одного отделения другому):

1) поставки производства отделению сбыта осуществляются по рыночным ценам (случай последовательного (попередельного) типа производства; отделение сбыта должно в этом случае, как описано в примерах подраздела 1, обеспечить собственную дальнейшую обработку продукции);

2) производственное отделение осуществляет поставки по рыночным ценам за минусом скидки, равной сэкономленным сбытовым затратам. Наиболее сильные позиции здесь занимает производство. Отделение сбыта в этом случае (возможно, даже не всегда в интересах предприятия) выполняет функции поставщика, покрывающего свои затраты за счет скидок с рыночных цен (в соответствии с договоренностью об уровне сбытовых затрат и скидок в рамках годового бюджета). Реальным центром прибыли является производство, которое получает уменьшенную на величину скидки расчетную цену в качестве выручки;

3) производственное отделение осуществляет поставки по предельным затратам, а постоянные затраты за предоставленные услуги определяет в форме блока затрат за период. Данный метод наиболее целесообразен с экономической точки зрения. Суммы покрытия как превышение выручки над предельными затратами появляются только после продажи, а не в процессе производства. Таким образом, общая сумма покрытия возникает в отделении сбыта. Производственное отделение фактурирует свои поставки по предельным затратам, будь то нормативные предельные затраты для серийного производства или фактические калькуляционные предельные затраты для единичного производства. Кроме того, производственное отделение списывает на сбытовое отделение соответствующие доли блока своих постоянных затрат в форме фиксированной суммы за период. Эти величины определяются в рамках системы годового планирования в соответствии с заявленной руководителями дивизиональных отделений потребностью в производственных мощностях (согласование плана реализации и производства при оперативном годовом планировании). Центром прибыли является только отделение сбыта (продуктовая группа). Критерий результативности производства – соблюдение сметы затрат, включающей переменные и постоянные компоненты;

4) производственное отделение осуществляет поставки отделению сбыта по расчетным ценам, которые наряду с предельными затратами содержат долю постоянных затрат на единицу продукции. Этот случай встречается чаще всего. Расчетные цены калькулируются в соответствии с методом полной нормативной себестоимости при плановой загрузке производственных мощностей, которая берется за базу. Как следствие – наряду с отклонениями фактических затрат на единицу продукции от планово-расчетных по местам их возникновения (отклонения в потреблении ресурсов) появляются

отклонения по загрузке в случае меньшей или большей плановой загрузки производства. Подобные расчетные цены между отделениями производства и сбыта могут варьироваться, например, при плохой загрузке предприятия снижаться, а при большом объеме заказов повышаться, приобретая тем самым характер гибких регулирующих цен. Первым шагом для получения таких диапазонов цен является формирование ставок предельных затрат, включающих надбавки нормативных долей постоянных затрат в качестве паритетных величин;

5) отделение-поставщик осуществляет поставки по рыночным ценам, отделение-получатель приобретает по предельным затратам. Такой подход годится для случая, когда одно отделение продает свою продукцию одновременно как другому отделению, так и на рынке. Например, мебельная фабрика, организованная по принципу продуктовых отделений («Жилая мебель», «Офисная мебель»), имеет в качестве отделения фанерный завод, производящий продукцию для собственных нужд, а также продающий фанеру на внутреннем и внешнем рынках. Если бы фанерный завод должен был отпускать свои изделия внутри предприятия по цене предельных затрат, то руководитель этой продуктовой группы всегда сопротивлялся бы поставкам своим коллегам. Однако если бы руководители продуктовых групп «Жилая мебель» и «Офисная мебель» должны были покупать по рыночным ценам у собственного производственного отделения, то и они испытывали бы неприятные ощущения и стремились найти другого поставщика.

Для ликвидации возникающих противоречий завод по производству фанеры продает продукцию собственным продуктовым группам по рыночным ценам. Таким образом, он заинтересован как можно лучше обеспечивать своих коллег, поскольку продавать коллегам проще, чем на открытом рынке. Однако продуктовые группы – покупатели платят за эту же продукцию только в размере предельных затрат. Это означает, что при разработке своих калькуляций предельных затрат для готовых предметов мебели они берут в расчет не рыночную цену фанеры, а только входящие в нее нормативные предельные затраты фанерного завода. Следовательно, вопрос о выборе между собственным производством или поставщиками со стороны решается в пользу собственного производства, что обеспечивает оптимальную загрузку мощностей фанерного завода. Конечно, при таком методе сумма покрытия этого производства учитывается дважды, поскольку рыночная цена фанеры для собственных продуктовых групп применя-

ется в расчетах только для разграничения показателей оценки результатов деятельности руководителей центров прибыли. Такую дважды начисленную сумму покрытия необходимо вновь вычесть при расчете управленческой прибыли мебельной фабрики.

Конечно, любая подобная схема расчета должна иметь юридическое обоснование, если отделения предприятия являются самостоятельными юридическими лицами, например обществами с ограниченной ответственностью. Кроме того, необходимо учитывать особенности налогового законодательства для концернов, прежде всего международных. Однако налоговые нормы, регулирующие *финансовые расчеты*, следует рассматривать *отдельно от плановых расчетов*, относящихся к *сфере контроллинга*. *Целью контроллера при организации управления по центрам прибыли является получение прибыли как таковой. Он должен сделать так, чтобы каждый руководитель был заинтересован придерживаться одного направления движения в соответствии с собственными критериями результативности. Планирование распределения прибыли, которым занимается финансовый отдел, прежде всего предполагает, что прибыль уже получена. На этой завершающей стадии планирования ориентируются на использование данных прошлого периода, а расчеты контроллера должны служить базой для принятия решений, касающихся структуры объемов реализации продукции и затрат в будущем.* В схеме расчета управленческого результата (см. гл. 7) финансово-экономические задачи контроллера и финансиста разделяются и рассматриваются параллельно. Информационная система контроллера включает данные об управленческом результате, а балансовый результат (консолидированный балансовый результат в концерне) появляется в финансовой области согласно бухгалтерским расчетам.

5. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ ПО ПРОДУКТОВЫМ ГРУППАМ И РЕГИОНАЛЬНАЯ СБЫТОВАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ

Как производством чаще всего целесообразно управлять централизованно, чтобы не распылять мощности, поскольку это обуславливает большие постоянные затраты, так для каждого менеджера продуктовой группы нельзя считать подходящим создание собственной региональной сбытовой сети со своими внешними представитель-

вами. Однако для экспортных сделок региональные приоритеты часто оказываются сильнее интересов продуктовых групп. За океаном «местный резидент» со связями, знающий особенности страны, нередко имеет больший вес, чем менеджер по продукту. Кроме того, удаленные экспортные рынки осваиваются не настолько интенсивно, чтобы здесь имело смысл без особых размышлений создавать для каждой продуктовой группы собственные торговые дома и представительства. В связи с этим региональные экспортные организации часто подчиняются руководителю центрального отдела сбыта, который при этом уже не просто выполняет сервисную функцию, а является активным линейным подразделением с полномочиями в области реализации.

Такой симбиоз централизованных и децентрализованных элементов организации в сбыте (в этом случае обычно говорят о *матричной организации*) характерен не только для внешних, но и для внутренних рынков, что обусловлено соображениями экономии на содержании аппарата сбытовых организаций. Бывает, что руководитель всего представительства подчиняется центральному отделу сбыта, в то время как менеджеры отделов сбыта в самом представительстве имеют продуктовую ориентацию и отчетываются перед соответствующими руководителями продуктовых групп, или отделений. Для таких матричных организационных структур без труда можно построить схему расчета сумм покрытия как составную часть информационной управленческой системы контроллера (рис. 17). Предпосылкой для этого является умение решать задачи контроллера, не руководствуясь строгими правилами бухгалтерии.

Критерий результативности РП I:

выручка РП I

– предельные затраты (расчетная цена)

= сумма покрытия I

– прямые постоянные затраты РП I

= сумма покрытия II РП I

Критерий результативности ПО I:

сумма сумм покрытия II всех РП I во всех торговых
представительствах

– прямые постоянные затраты ПО I

= сумма покрытия III ПО I

Критерий результативности БО:

сумма сумм покрытия III всех ПО

– прямые постоянные затраты БО

= сумма покрытия IV БО

Критерий результативности ТП:

сумма сумм покрытия I РП I, РП II, РП III

– прямые постоянные затраты ТП

= сумма покрытия II ТП

Критерий результативности ЦС:

сумма сумм покрытия II всех ТП

– прямые постоянные затраты ЦС

= сумма покрытия III ЦС

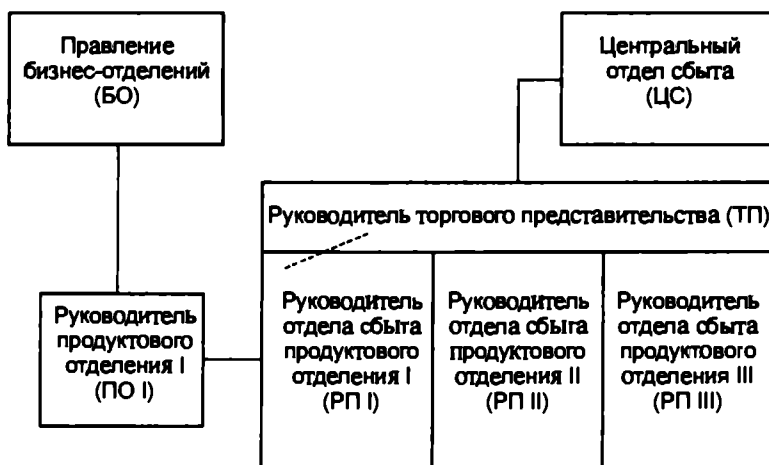


Рис. 17. Организация управления по продуктовым отделениям и региональным торговым представительствам

КОММЕНТАРИЙ К РИСУНКУ 17

Двойной расчет сумм покрытия (в соответствии с принципом построения граф и строк матрицы) не только служит схемой для обработки фактических данных контроллером, но прежде всего используется в качестве *формы бюджетирования*. Эта форма расчета показывает, что все руководители находятся как бы в одной лодке и

что мероприятия, осуществляемые с целью повышения СП I для одного продукта, хорошо влияют на планирование СП I для другого продукта.

Последним рассчитывается управленческий результат, за который несет ответственность председатель правления фирмы (см. также сокращения на рис. 17):

- Сумма сумм покрытия IV БО и сумма покрытия III ЦС
- постоянные административные затраты
- дважды начисленные (или дважды учтенные в смете) суммы покрытия I
- целевая величина прибыли с капитала предприятия
- = управленческий результат (если бюджет выполнен, т.е. цель достигнута, он равен нулю).

Вместо сложного и субъективного распределения постоянных затрат в данном случае используется ступенчатый расчет взаимобусловленных ожидаемых сумм покрытия (рис. 18).

Показатели	Всего	Продуктовые группы	
		1	2
Выручка валовая	X	X	X
– Факторы снижения выручки	X	X	X
= Выручка чистая	X	X	X
– Затраты реализации (нормативные) в форме: а) расчетной (трансфертной) цены б) стандартных предельных затрат	X	X	X
= Сумма покрытия I в форме: а) частной суммы покрытия для отдела сбыта б) истинной суммы покрытия для предприятия	X	X	X
– Прямые постоянные затраты отдела сбыта	X		
= Сумма покрытия II в форме: а) частного нормативного результата б) вклада в покрытие производственных и административных постоянных затрат, которые для случая «а» включены в трансфертную цену	X		
– Целевая сумма покрытия для производственных и административных постоянных затрат для случая «б»	X		
= Сумма покрытия III (для случая «б» соответствует по смыслу сумме покрытия II для случая «а»	X		

Рис. 18. Система расчета результата реализации в форме расчета по центрам прибыли

МЕНЕДЖЕР ОТДЕЛА СБЫТА В КАЧЕСТВЕ РУКОВОДИТЕЛЯ ЦЕНТРА ПРИБЫЛИ

Руководитель центра прибыли – это человек, который при выполнении своих управленческих функций руководствуется значением показателя прибыли в качестве критерия результативности. Как уже говорилось, он не обязательно должен быть руководителем продуктовой группы или бизнес-отделения. Каждый менеджер в отделе сбыта может взять на себя функции менеджера по прибыли, как только критерием успешности его деятельности становится не просто показатель оборота, а показатель суммы покрытия.

Представленная на рис. 18 схема расчета результата реализации в первую очередь показывает взаимодействие сумм покрытия I и II. Показатель суммы покрытия I используется на первом этапе планирования для оценки приоритетности изделий и для определения менеджером стратегии формирования программы продаж. *Показатель суммы покрытия II применяется для оценки результатов деятельности, достигаемых менеджером отдела сбыта в качестве руководителя центра прибыли.*

Контрольный вопрос: *на что может оказывать влияние менеджер отдела сбыта:*

- на объем реализации в натуральном измерении?
- на цены реализации или на факторы снижения выручки?
- на структуру ассортимента?
- на собственные сбытовые затраты?
- когда речь идет, например, об отделе сбыта торговой фирмы,

то и на затраты реализации при закупках у поставщиков со стороны? Однако в данном случае затраты реализации стандартизованы, т.е. они выведены из сферы ответственности руководителя отдела сбыта.

Отграничение сферы ответственности руководителя отдела сбыта от сфер производства и деятельности центральной администрации проводится для двух случаев. В случае «а» затраты реализации обусловлены собственным производством и включены в расчетную цену, содержащую также постоянные производственные и административные затраты. Подобная расчетная цена «ведет себя», с точки зрения руководителя отдела сбыта, как обычная величина предельных затрат. Чем большее количество каких-либо изделий он хочет продать, тем выше будут его затраты на закупку по расчетным

ценам (пропорциональные затраты). Рассчитанная им для выполнении функции регулирования сумма покрытия программы продаж будет иметь тот же смысл, что и в задаче «Киоск» (см. гл. 3). Американские коллеги используют для обозначения такой частичной, или усеченной, суммы покрытия понятие *«gross profit»*.

ДОСТОИНСТВА ВАРИАНТА «А»

Расчетные цены выполняют функцию определения нижнего предела цен реализации. Если представить себе суммы покрытия как пастбище, на котором пасется все предприятие, то расчетные цены будут ограждением на этом пастбище. С одной стороны, участки сумм покрытия отдела сбыта отделены от участков других подразделений. С другой стороны, есть возможность делегировать менеджеру отдела сбыта, являющемуся руководителем центра прибыли, больше полномочий. Если он снизит цены реализации, то не сразу достигнет уровня предельных затрат, а попадет сначала в сети расчетных цен. Именно поэтому расчетные цены имеют такое значение для ответа на вопрос: как далеко хотят продвигать информацию о полных суммах покрытия в направлении фронта продаж? Кроме того, расчетные цены дают возможность децентрализованно управлять большим, многоуровневым концерном, не выпуская бразды правления из рук.

НЕДОСТАТОК ВАРИАНТА «А»

Управленческие решения отдельных менеджеров по сбыту не синхронизированы с потребностями в регулировании деятельности предприятия в целом. Для того чтобы более надежно обеспечить безубыточность предприятия в целом, необходимо использовать общефирменные суммы покрытия.

Этот недостаток может быть компенсирован за счет применения такого инструмента, как *стратегический формуляр*. В этом документе содержатся и полные суммы покрытия, и расчетные цены в форме промежуточных целей или контрольных точек. В числовом примере на рис. 32 величина 25 ДМ/ед. может быть принята в качестве такой расчетной цены для продукта «Гамма». Если с точки зрения полной суммы покрытия окажется целесообразным форсировать продажу какого-либо продукта, то на уровне каждого менеджера по сбыту такое решение руководства концерна должно быть очевидным и по критерию частичной суммы покрытия (выручка минус расчет-

ная цена). В случае необходимости главный контроллер концерна для обеспечения единства руководства и стратегии менеджмента должен принять специальное решение о снижении расчетной, или отпускной заводской, цены форсируемого продукта, что приведет к возрастанию усеченной суммы покрытия. Если этого не сделать, то, хотя ответственность менеджера по сбыту за получение его отделом прибыли и будет декларироваться, при принятии решений он должен будет считаться с рекомендациями руководства концерна. Возможно, с точки зрения высших целей (полной суммы покрытия) необходимо нечто иное, чем менеджеру по сбыту представляется целесообразным с учетом его положения (усеченной суммы покрытия). В таком случае его уже нельзя будет считать руководителем центра прибыли, поскольку он должен не только нести ответственность, но и иметь полномочия для принятия решений.

Вариант «б» позволяет получать полную сумму покрытия непосредственно при продаже. В этом случае, однако, менеджер по сбыту должен обеспечить целевое покрытие не только «собственных» сбытовых, но еще и производственных, и административных постоянных затрат. Данная цель достигается на уровне суммы покрытия III. *Если окажется, например, что в каком-то отчетном периоде эта величина отрицательна, то нельзя утверждать, что менеджер по сбыту работает с убытками, а следует говорить, что он не обеспечил достижение цели.* Опыт показывает, что специалисты из бухгалтерии испытывают трудности при интерпретации «красных цифр» (отрицательных результатов) не в качестве *убытка*, а в качестве *не достигнутых целевых показателей*. Базой для расчета дополнительного вознаграждения менеджера по сбыту вообще-то должна быть сумма покрытия II, т.е. величина, состоящая из компонентов, на которые он сам может оказывать влияние. Целевое покрытие производственных и административных постоянных затрат представляет собой своего рода *бюджетное обеспечение* суммы покрытия II и выполняет роль, аналогичную роли планки в секторе прыжков в высоту. Целевая величина должна устанавливаться в зависимости от способности менеджера выдерживать определенную нагрузку по затратам, как в спорте, когда речь идет о способности спортсмена достичь определенных результатов (см. рис. 23). Менеджеров, достигающих наивысших целевых результатов по покрытию затрат, следует всемерно поощрять, иногда даже чисто символически, например предоставляя им право парковки машин рядом с главным входом в офис, чтобы каждый мог видеть, кто отличился в

достижении высоких результатов. В качестве других поощрений за достижение наивысшего целевого покрытия могут служить переходящие кубки или специальные значки.

Раскрытие психологических аспектов деятельности, связанной с «продажей» целей по покрытию постоянных затрат, – особая задача контроллера, выступающего в роли «продавца» целей и планов.

Графическая интерпретация варианта «б» системы расчета результатов сбыта, используемой руководителем центра прибыли, представлена на рис. 19.

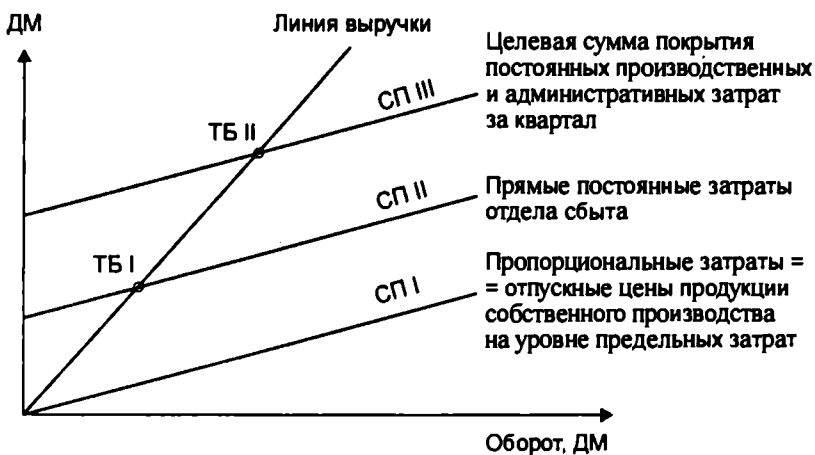


Рис. 19. Квартальная диаграмма безубыточности центра прибыли с выделением блока целевого покрытия постоянных производственных и административных затрат: ТБ – точка безубыточности; СП – сумма покрытия

Поскольку на вертикальной и горизонтальной осях откладывается величина оборота в ДМ, то линия выручки проходит под углом в 45°. В точке безубыточности I покрываются прямые постоянные затраты отдела сбыта. От этой точки формируется сумма покрытия II. В точке безубыточности II менеджер по сбыту обеспечил целевое покрытие постоянных производственных и административных затрат и вошел в зону получения суммы покрытия III.

ДОСТОИНСТВА ВАРИАНТА «Б»

Этот вариант с экономической точки зрения корректен, поскольку затраты при данном варианте рассматриваются в соответствии с их реальным поведением. Кроме того, суммы покрытия полностью увязываются с результатом реализации. Целевая сумма покрытия в виде блока затрат по смете за период оказывает более сильное мотивирующее воздействие, чем расчетная цена, которая следует за продуктом как тень: чем быстрее идет реализация, тем быстрее изменяются расчетные цены. От них невозможно освободиться. Напротив, при достижении точки безубыточности II менеджер по сбыту испытывает *чувство удовлетворения, связанное с завершением дела*, похожее на чувство, которое испытывают альпинисты, покорив горную вершину после трудного восхождения.

НЕДОСТАТОК ВАРИАНТА «Б»

Этот вариант труднее применить, особенно на крупных предприятиях. Дело в том, что подобные цели покрытия значительно сложнее «продать» общим блоком, чем расчетные цены, которые сами по себе не дают представления о том, насколько велики постоянные затраты. Действительно, в случае реализации варианта «б» руководители отделов сбыта и продуктовых групп будут интересоваться, зачем необходимо новое административное здание, чем, собственно, заняты многочисленные сотрудники в центральном отделе рыночных исследований или в штабных производственных отделах, хотя многие прогнозы по сбыту не оправдываются и производство не выполняет заказы в установленные сроки. Конечно, отвечать на подобные вопросы руководителям предприятия не всегда удобно, особенно если они точно не знают, чего хотят. Однако на крупном предприятии невозможно организовать действительно понятную всем процедуру согласования целевых сумм покрытия, поскольку для этого необходим личный контакт руководителей предприятия с каждым менеджером.



Глава 5 АНАЛИЗ ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ ПО ВНУТРИФИРМЕННОМУ ПЛАНИРОВАНИЮ НА ФАБРИКЕ ПЛАСТИКОВЫХ ИЗДЕЛИЙ «ЛАМИНА»

ОПИСАНИЕ СИТУАЦИИ

Контроллер фабрики пластмассовых изделий «Ламина», используя предложения, представленные ранее отделом сбыта, производственным отделом и отделом закупок, разработал летом проект бюджета, который должен был стать расписанием движения на будущий год (рис. 20). Однако видно, что в результате получается убыток в размере 20 000 ДМ. Фабрика «Ламина» производит изделия из пластика, в первую очередь пленки. Эта фабрика является семейным акционерным обществом и расположена в Швейцарии.

Наименование показателя	Изделие			Всего
	1	2	3	
Объем сбыта, т	1000	2000	500	3500
Цена, ДМ/т	500	420	600	–
Предельные затраты, ДМ/т	320	320	400	–
Выручка, ДМ	500 000	840 000	300 000	1 640 000
Пропорциональные затраты, ДМ	320 000	640 000	200 000	1 160 000
Сумма покрытия, ДМ	180 000	200 000	100 000	480 000
Удельная сумма покрытия, ДМ за 1т	180	100	200	–
Трудоемкость, ч/т	3	2	5	–
Сумма покрытия на 1 ч, ДМ	60	50	40	–
Располагаемая мощность, ч	3000	4000	2500	9500
Постоянные затраты, ДМ	–	–	–	500 000
Убыток, ДМ	–	–	–	–20 000
Вложенный капитал, ДМ	–	–	–	1 000 000

Рис. 20. Проект бюджета

Располагаемые производственные мощности рассчитаны на объем производства, эквивалентный 9500 рабочим часам, что является узким местом, поэтому данное ограничение должно учитываться в любом альтернативном бюджете.

Согласно данным, приведенным в проекте бюджета, наиболее выгодно было бы увеличить продажу изделия 1. Именно оно имеет наибольшую сумму покрытия в час загрузки узкого места.

ОБОСНОВАНИЕ

Предположим, произведено и продано на 500 т больше изделия 1, что даст 90 000 ДМ ($500 \cdot 180$) дополнительной суммы покрытия. Для производства 500 т продукции потребуется дополнительно 1500 ч ($500 \cdot 3$). Типичным признаком узкого места является то, что эти часы необходимо забрать у другого изделия. Скажем, производство изделия 3 должно быть сокращено. Если забрать у изделия 3 необходимые изделию 1 1500 ч, то это будет означать сокращение его производства на 300 т ($1500 : 5$). Этот результат в 300 т повлек бы за собой потерю суммы покрытия в размере 60 000 ДМ ($300 \cdot 200$). Сальдо суммы покрытия за счет изменений в продуктовой программе должно составить 30 000 ДМ.

СОВЕЩАНИЕ ПО БЮДЖЕТУ

В связи с возникшей ситуацией контроллер приглашает заинтересованных руководителей отделов: сбыта, производства и закупок – на совещание, на котором должен быть составлен альтернативный план. В ходе подготовки к этому совещанию был разработан ряд предложений и мероприятий.

1. Руководитель отдела сбыта предлагает включить в ассортимент изделие 4 по цене 480 ДМ за 1 т. Контроллер уже сделал предварительную нормативную калькуляцию предельных затрат, которые составили 300 ДМ за 1 т. Известно, что трудоемкость изделия 4 равна 6 ч на 1 т. Руководитель отдела сбыта оценивает возможный объем реализации изделия 4 в размере 1000 т в течение первого года.

2. Прогноз сбыта изделия 3 достаточно оптимистичен. Руководитель отдела сбыта считает, что можно реализовать в три раза большее количество, чем это предусмотрено первоначальным проектом бюджета, если предложить продавцам премию в размере 10 ДМ за 1 т.

3. Руководитель производственного отдела предложил усовершенствовать технологический процесс, что позволит снизить трудоемкость изделия 2. Однако назвать точную величину экономии времени пока нельзя. Он считает, что нововведение требует проверки и необходимо убедиться в том, что все будет нормально.

4. Контроллер предлагает повысить цену изделия 3, несмотря на предложения руководителя отдела производства рационализировать технологический процесс изготовления этого изделия. Кроме того, контроллеру кажутся слишком высокими затраты на покупные материалы для изделия 3, составляющие 300 ДМ за 1 т, в то время как предельные затраты равны 400 ДМ.

5. Начальник отдела сбыта мог бы согласиться с увеличением объема продаж изделия 1 на 500 т, если бы цена на него была снижена на 10%.

6. По мнению руководителя отдела сбыта, исходя из рыночной ситуации и с учетом перспективных интересов план по продажам изделия 3 ни в коем случае нельзя снижать. Даже если отказаться от премии продавцам, то все равно можно продать почти вдвое больше первоначально намеченного. Если и снижать объем продаж, то только для изделия 2 – с 2000 до 1800 т. По этому изделию сильнее позиции конкурентов, а у АО «Ламина» есть конкурентные преимущества по изделию 3.

7. С целью обеспечения сбыта дополнительных 500 т изделия 3 вместо премий для продавцов в размере 10 ДМ за 1 т лучше провести специальную рекламную кампанию со сметной стоимостью 50 000 ДМ.

8. Изделие 1 может быть в ограниченном объеме (250 т) продано на экспорт. Однако экспортная цена может составить лишь 440 ДМ за 1 т. Руководитель отдела закупок обращает внимание на то, что на фрахт и упаковку следует дополнительно предусмотреть в калькуляции 15 ДМ за 1 т.

9. Кроме того, руководитель отдела закупок предлагает не производить изделие 1 самим, а закупать его на стороне и перепродавать. Он уже предварительно установил контакт с производителем в одной из стран ЕС. Тот мог бы поставлять изделие 1 от 1000 до 2000 т в год по цене 420 ДМ за 1 т. Однако начальник производственного отдела не в восторге от этой идеи. Он указывает на то, что не следует покупать продукт, который можно производить самим. Кроме того, в дорогостоящие производственные мощности (пригодные для изготовления всех трех продуктов) инвестирован значительный капитал, и этот капитал может окупиться только за счет интенсивной эксплуатации оборудования.

10. Президент фирмы, недовольный высоким уровнем постоянных затрат, считает, что необходимо изменить организационную структуру фирмы. Он хотел бы поставить руководителя отдела сбыта во главе продуктовой группы 3, руководителя производства – во главе продуктовой группы 2, а руководителя отдела закупок – во главе продуктовой группы 1. Производственные мощности должны выделяться продуктовым группам в соответствии с потребностью в них. Руководителям продуктовых групп должен быть задан норматив прямых постоянных затрат. Однако, по мнению президента, и административные постоянные затраты должны быть распределены по продуктовым группам. Бюджет не должен быть утвержден до тех пор, пока каждый руководитель продуктовой группы не возьмет на себя обязательство покрыть свою долю этих затрат. Только после этого президент готов признать руководителей продуктовых групп настоящими шефами центров прибыли. В общем же он считает, что бюджет должен обеспечивать целевую прибыль в размере 15% (до уплаты налогов) на инвестированный капитал. Однако, поскольку президент не очень любит цифры, ему было бы приятно получить от контроллера как от «продавца» планов графическое представление нового бюджета.

РЕШЕНИЕ ЗАДАЧИ

Опыт показывает, что образованные рабочие группы чаще всего начинают что-то считать. Ведь в конце концов расчеты и есть задача контроллера, а контроллеры – это люди у компьютера с остро заточенным карандашом в руках. Кроме того, формулировка вопроса в пункте 1 подталкивает к тому, чтобы начать с расчетов и продолжать выполнять их пункт за пунктом.

Решение, касающееся изделия 4, может быть быстро принято на основе расчетов, если отвлечься от всех прочих стратегических рыночных вопросов, возникающих при внедрении на рынок нового продукта. Если включить изделие 4 в программу, то сумма покрытия в час загрузки производственных мощностей составит 30 ДМ (вычтя из выручки, равной 480 ДМ, предельные затраты в сумме 300 ДМ, получим 180 ДМ суммы покрытия и разделим на трудоемкость производства, равную 6 ч). Поскольку общие располагаемые мощности в размере 9500 ч нельзя превышать, нужно было бы исключить из программы изделия, дающие суммы покрытия в час, большие чем 30 ДМ. В итоге мы неизбежно получили бы сокращение годового объема суммы покрытия, а значит, увеличился бы и размер убытка.

Если мы продолжим расчеты пункт за пунктом, то нас постигнет разочарование. Это произойдет позднее – в п. 9. В нем предлагается закупать на стороне изделие 1 и прекратить собственное его производство. А ведь именно этот продукт имеет наибольшую сумму покрытия в час, поэтому его производство должно быть увеличено.

Данный пример показывает, что суммы покрытия – не единственный критерий принятия решений, *они только образуют первую ступень при планировании новых мероприятий.*

Контроллер ни в коем случае не должен выполнять функцию обычного расчетчика. Перед ним стоит задача провести совещание, на котором он в соответствии с нашим определением его функций должен выступать в качестве «продавца» планов и целей. Контроллер вряд ли сможет принести с собой на совещание полностью готовый и обчисленный бюджет. В этом случае его коллеги из отделов сбыта, производства и закупок чувствовали бы, что за них все уже определено, и стали бы оказывать сопротивление. *На заседании бюджетной группы контроллер должен решить задачу объединения функциональных руководителей в рамках единого расписания движения.* Именно поэтому очень многое зависит от того, как ведется протокол совещания, в котором должны быть отражены принятые решения и комментарии к ним. Самое лучшее, если в ходе обычного заседания бюджетной группы протокол ведется так же, как на учебном семинаре, где каждый может увидеть рассматриваемые пункты на специальных плакатах, слайдах или досках. Именно добрые старые доски очень хорошо подходят для подобных заседаний, поскольку можно снова и снова предлагать новые альтернативы, просто стирая с доски предыдущие.

Поскольку контроллер является «продавцом» целей и планов, прежде всего нужно задаться вопросом: в чем заключается цель бюджетного совещания? Кто выполняет функции постановщика целей? В нашем случае – это президент фирмы. Он считает, что должен быть получен доход с инвестированного капитала, составляющего 1 млн ДМ, в размере 15%. Значит, общая потребность в сумме покрытия с учетом сметы по блоку постоянных затрат, равных 500 000 ДМ, составит 650 000 ДМ. Таким образом, на заседании бюджетной группы должны быть разработаны альтернативные варианты, обеспечивающие получение дополнительной суммы покрытия в размере 170 000 ДМ.

РАЗРАБОТКА И УТВЕРЖДЕНИЕ НОВЫХ СТРАТЕГИЙ

Сформулированная выше цель может быть достигнута только в том случае, если отвлечься от написанного и уже рассчитанных показателей и начать мыслить стратегически.

В рассматриваемой ситуации разработка стратегии фирмы начинается с контрольного вопроса: какое изделие является самым важным для АО «Ламина»? Если на первый план выдвинуть показатели проекта бюджета, то можно предположить, что это изделие 1, имеющее наибольшую сумму покрытия в час загрузки производственных мощностей. Однако это неверно. Самым важным является изделие 3, поскольку оно имеет наибольшие шансы на рынке. АО «Ламина» обладает здесь существенными техническими преимуществами перед конкурентами (см. последнюю строку п. 6), с которыми и связаны по большому счету хорошие рыночные перспективы. Однако у самого важного изделия не все в порядке с суммой покрытия. Значит, ее *необходимо* *увеличить* за счет увеличения цены, снижения предельных затрат и уменьшения трудоемкости.

С организационной точки зрения было бы, однако, целесообразно не начинать обсуждение с изделия 3, а сначала справиться с решением двух более простых вопросов. Так, руководитель отдела производства мог бы принять решение в отношении трудоемкости изделия 2. Предположим, ее следует снизить на 10%. Новая трудоемкость была бы уже не 2 ч, а 1,8 ч на одно изделие 2. Для этого продукта больше ничего не изменится, но будут высвобождены 400 ч ($2000 \cdot 0,2$) производственного времени.

Далее следует решить, нужно ли закупать на стороне изделие 1. Если это не наносит вреда имиджу фирмы как производственного комплекса, качество продукции поставщика соответствует требованиям, поставщик надежен и соблюдает сроки, а его ценовые предложения действительно на длительный период и он не может самостоятельно осуществлять сбыт конечным клиентам, то не существует препятствий для перехода от собственного производства изделия 1 к его закупке и перепродаже. Таким образом, будут получены суммы покрытия в размере 80 000 ДМ и высвобождены еще 3000 ч, которые могут быть использованы для увеличения производства изделия 3 как наиболее перспективного продукта.

Снижение цены изделия 1, которое предлагает руководитель отдела сбыта с целью увеличения объема продаж на 500 т (в соответствии с кривой спроса), недопустимо. Ведь в таком случае сумма покрытия за 1 т равнялась бы только 30 ДМ, а для 1500 т это составило бы 45 000 ДМ вместо 80 000 ДМ, что можно получить и без снижения цены.

Теперь для изделия 3 есть дополнительно 3400 ч рабочего времени. Быстрее всего цель может быть достигнута, если есть возможность дополнительно снизить трудоемкость и этого изделия за счет значительного увеличения объема производства (в два или три раза в соответствии с п. 2 и б) и за счет рационализации технологического процесса: сокращения времени переналадки оборудования и роста производительности труда персонала. Скажем, руководитель отдела производства предполагает снизить трудоемкость производства изделия 3 до 4,5 ч за 1 т и намечает для этого соответствующие мероприятия (в принципе, он уже и раньше задумывался об этом, однако его решение зависело от принятого отделом сбыта объема реализации). Таким образом, можно было бы изготовить всего 1311 т изделия 3 $[(2500 \text{ ч} + 3400 \text{ ч}) : 4,5 \text{ ч за 1 т} - \text{рис. 21}]$. Округленно примем 1300 т.

В этой ситуации на очередь встает «детский» вопрос: по какой цене руководитель отдела сбыта может реализовать эти 1300 т, если изделие 3 имеет преимущества в качестве перед конкурентами? Должно ли вообще такое преимущество сказываться на цене или следует оставить цену на уровне цен конкурентов, чтобы не стимулировать их к поиску путей преодоления разрыва? Важно отметить, что если речь и может идти о повышении цены, то это будет не реакция на возросшие издержки производства, а рыночная стратегическая акция, обусловленная высоким имиджем продукта и превосходством над конкурентами. Сильные стороны продукта 3 необходимо реализовать в оперативной перспективе.

Если спрос на продукт 3 не слишком чувствителен к цене, то следовало бы поднять цену. Конечно, не как угодно. Существует что-то вроде порога цены, который нельзя безнаказанно переступать. В случае если конкуренты действительно начнут наступать, можно будет снова снизить цену и заставить их отказаться от покрытия затрат на свои исследования и разработки, тогда как вы, конечно, уже окупили эти затраты. Далее можно предоставить агентам по сбыту обещанную премию в размере 10 ДМ за 1 т (п. 2). Кроме того, в продуктовом портфеле имеется в запасе изделие 4.

Цена изделия 3 устанавливается на отметке 650 ДМ. Предусматриваются также премии продавцам 10 ДМ за 1 т и общий объем реализации в размере 1300 т. Таково решение руководителя отдела сбыта. Наряду с этим намечено снижение предельных затрат производства.

Остается открытым вопрос: на сколько могут быть уменьшены затраты на закупку сырья и материалов? Теперь, когда увеличен объем сбыта, это не является большой проблемой, поскольку можно увеличить также объем заказов на поставку сырья и материалов, необходимых для производства изделия 3. Скажем, руководитель отдела закупок считает, что сможет обеспечить снижение на 20% стоимости материалов, составляющих 300 ДМ в предельных затратах, равных 400 ДМ за 1 т (см. компьютерную калькуляцию на рис. 21а).

Показатель	Изделие				Всего
	1	2	3	4	
Объем сбыта, т	1000	2000	1311		4311
Цена, ДМ/т	500	420	650		
Предельные затраты, ДМ/т	420	320	340		
Сумма покрытия, ДМ/т	80	100	310	0	
Трудоемкость, ч/т	0	1,8	4,5		
Общая трудоемкость, ч	0	3600	5 899,5	0	9 499,5
Сумма покрытия, ДМ/ч		56	69		
Оборот, ДМ	500 000	840 000	852 150	0	2 192 150
Пропорциональные затраты, ДМ	420 000	640 000	445 740	0	1 505 740
Сумма покрытия I	80 000	200 000	406 410	0	686 410
Затраты на сбыт			16 410	0	16 410
Сумма покрытия II	80 000	200 000	390 000	0	67 000
Административные затраты					500 000
Производственный результат	фактически			Продуктовый портфель	170 000
	по плану	80 000	200 000	390 000	(Цели по покрытию)
Управленческий результат	0	0	0		0

Выполнение цели 17% вместо 15%, как было указано.

Рис. 21. Новый план на бюджетный год/цель: управленческий результат, равный 0

Калькуляция	Технологические нормативы	Цена, ДМ/т	Стоимость, ДМ/т
Материал А, т	0,66	160	105,6
Материал В, т	0,42	320	134,4
Материальные затраты, ДМ	1,08		240
Трудоемкость, ч	4,5	20	90
Издержки производства, ДМ			330
Премии продавцам, ДМ			10
Предельные затраты, ДМ			340

Рис. 21а. Калькуляция для изделия 3

КАК ОТРЕАГИРУЕТ НА РЕЗУЛЬТАТ ПРЕЗИДЕНТ ФИРМЫ?

При обсуждении рассматриваемой ситуации в форме ролевой игры на семинарах Академии контроллинга чаще всего президенты фирмы просят в деталях прокомментировать запланированные мероприятия, чтобы понять ход мыслей руководителей отделов. Определенную роль в этом обычно играет мнение о том, что дело президента – принимать решения относительно отдельных мероприятий. Президент рассматривает новый бюджет в качестве предложения, которое ему представляется для утверждения.

Почему президент не интересуется тем, разработан ли план, обеспечивающий достижение поставленной им цели? Если да, как это и есть в приведенном решении, то президент прежде всего должен убедиться в том, что каждый руководитель отвечает за свой элемент плана и действительно намерен реализовывать бюджет совместно с другими менеджерами в качестве собственного расписания движения.

Когда президенту показывают результаты заседания бюджетной группы, возможны три случая.

1. Цель по рентабельности капитала 15% достигнута точно; в этом случае у него может возникнуть сомнение: не подсунули ли ему фальшивку; не подогнали ли бюджет под желаемый результат, ведь в конце концов это всего-навсего бюджет (а не обязательное для выполнения расписание движения)?

2. Цель по рентабельности 15% не *достигнута*, но, поскольку при составлении бюджета должны одновременно и предъявляться определенные требования к руководителям, и ставиться реалистичные цели, встает вопрос: не слишком ли были завышены цели на следующий год или, может быть, участники заседания «заслонились» друг от друга и стали создавать свои резервы?

3. Цель по рентабельности 15% *перевыполнена*, но у президента возникают неприятные ощущения: не ушли ли участники совещания в сторону от задачи; не проявляют ли они слишком много оптимизма, пока речь идет о планировании; не начнутся ли потом, в течение года, жалобы на плохую конъюнктуру; не потребуют ли они в связи с этим ревизии бюджета, объясняя это невозможностью изменить обстоятельства; может быть, к такому привлекательному бюджету привязываются решения о новых инвестиционных проектах, которые запускаются, несмотря на то, что не будут окупаться в будущем?

Все эти соображения и обуславливают стремление президента вникнуть в содержание бюджета.

КТО ПРИНИМАЕТ РЕШЕНИЯ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ?

Различие между планированием и прогнозированием состоит в том, что планирование включает в себя заявление о намерениях. Прогнозирование – оценка того, что нас ожидает в зависимости от того, что происходило в прошлом (экстраполяция тенденций). Прогноз содержит предсказание как относительно структурных изменений, так и относительно конъюнктурных процессов. Прогнозы – это как дальний свет автомобиля: водитель хочет заранее увидеть сложный и крутой поворот, а не тогда, когда окажется перед этим поворотом. Прогнозы должны освещать рыночное пространство. Планирование же заключается в определении скорости, на которой водитель пройдет следующий участок дороги. Долгосрочное планирование (основанное на привлечении долгосрочных прогнозов) касается вопроса выбора водителем автомобиля, который действительно обладал бы проходимостью на рынке определенного типа с соответствующим уличным движением. Таким образом, планирование фирмы связано с принятием решений относительно того, что *хотят* реализовать. Предположим, прогноз содержит сведения о свободной рыночной нише. И это уже вопрос планирования, закрывать ее или нет с помощью нового ассортимента.

В нашем примере в АО «Лamina» также необходимо было принять ряд решений:

- о снижении трудоемкости изделия 2 на 10%;
- о снижении трудоемкости изделия 3 до 4,5 ч;
- о переходе от собственного производства изделия 1 к его закупке на стороне;
- о повышении цены реализации изделия 3 до 650 ДМ при объеме сбыта 1300 т в год;
- о премировании агентов по сбыту изделия 3 в размере 10 ДМ за 1 т;
- о снижении цен на сырье и материалы по изделию 3 на 20%.

Кто должен принимать эти решения? Сам президент? Может ли он все оценить? Будет ли он тем, кто станет это реализовывать? Что произойдет, если президент с высоты своего положения установит цену для изделия 3 на уровне 700 ДМ, несмотря на возражения руководителя отдела сбыта? Либо последний сразу же ответит, что в таком случае пусть президент сам продает продукт, либо он согласится с президентом, но будет ждать момента, когда можно будет объяснить, что он предупреждал о неправильности этого решения. Руководитель отдела сбыта не почувствует свою ответственность за реализацию бюджета, если у него не будет ощущения, что это его дитя.

По правилам *менеджмента* принимать решение должен *тот, кто будет обеспечивать достижение командой соответствующей цели*. В этом случае вопрос о трудоемкости решает руководитель производства; взаимоувязка цены, объемов сбыта и премий продавцам – дело руководителя отдела сбыта; снижение цен закупки обеспечивает руководитель отдела закупок. Функциональные руководители не только несут ответственность за выполнение своих задач, но и компетентны принимать соответствующие решения. Только тогда от них можно ожидать идентификации со своими функциональными обязанностями, и только тогда они будут действительно мотивированы претворять в жизнь запланированное.

Какие вопросы решает президент? Это вопросы определения целей. В приведенном примере он же решает, не повредит ли имиджу фирмы, если для изделия, которое до сих пор первоклассно производили сами, перейти вдруг к его закупке и перепродаже. Кроме того, президент должен разрешить конфликт целей, когда в ходе бюджетного заседания выясняется, что выпуск изделия 3 должен быть увеличен по рыночным соображениям и вследствие необходимости долгосрочного обеспечения будущего фирмы, несмотря на то,

что у этого изделия не самая большая удельная сумма покрытия. Здесь возникает конфликт между целевым критерием роста и целевым критерием прибыли. В этом случае президент должен сам расставить приоритеты, поскольку именно ему придется «продавать» это мероприятие правлению фирмы и защищать его на собрании акционеров. Далее президент решает, те ли люди принимают участие в совещании по бюджету и не нужно ли ему расстаться с одним из своих менеджеров.

Всему этому предшествует еще один этап, применительно к которому подходит выражение «стимулировать и зажигать». Задачей президента является стимулирование и консультирование своих сотрудников – руководителей высшего звена. Эту его функцию можно сравнить с функцией тренера футбольной команды. Он должен так подготовить каждого игрока к выполнению его роли на игровом поле, чтобы тот достигал наилучших результатов, а команда была сыгранной. Тренер не должен сам выходить на поле и забивать голы.

ОПТИМАЛЕН ЛИ НОВЫЙ БЮДЖЕТ?

Этот вопрос задают часто. Бытует представление о том, что оптимальное планирование возможно только на основе расчетов, например с помощью оптимизационных моделей. Без сомнения, следует признать, что есть другие варианты нового бюджета, которые, возможно, обеспечат более высокий чем 17% результат или в которых определенные параметры затрат, заложенные в калькуляциях, будут более надежными, чем это было принято в рассмотренном бюджете АО «Ламина».

Я скептически отношусь к стремлению оптимизации планирования. Чем больше расчетов делается на предприятии и чем больше имитационных моделей при этом используется, тем менее прозрачным становится планирование, тем сильнее у менеджеров ощущение, что они участвуют в игре в рулетку и тем в меньшей степени могут они идентифицировать себя с запланированным и взять на себя персональные обязательства. Планирование на предприятии, по моему мнению, оптимально, когда оно достигает необходимой цели и когда каждый менеджер имеет намерение сознательно и мотивированно реализовывать запланированное. Чем больше менеджеры вовлечены в процесс планирования, тем больше уверенность, что он будет продвигаться.

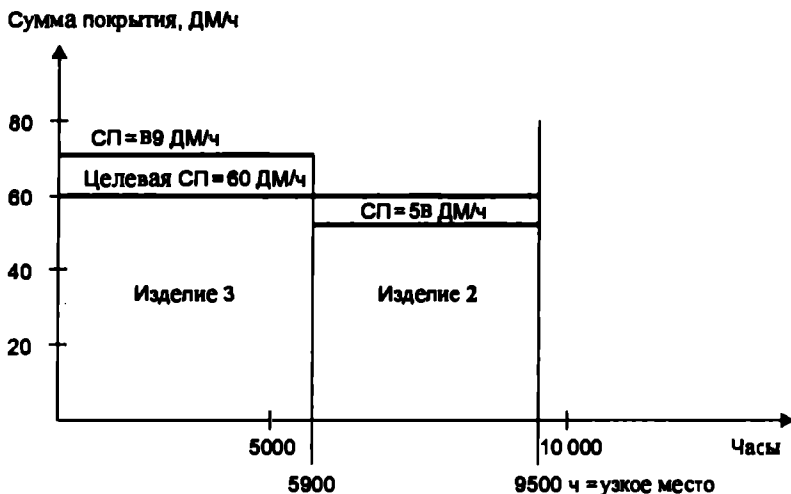


Рис. 22. Расчет целевых цен на основе плановой суммы покрытия в час загрузки производственных мощностей при наличии узкого места

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТА С ПОМОЩЬЮ ГРАФИКОВ

Президент фирмы хотел, чтобы новое решение было представлено графически. Это его пожелание может выполнить контроллер. На рисунке 22 на горизонтальной оси отложены значения располагаемых мощностей в часах, причем в качестве узкого места указана лимитирующая величина – 9500 ч. На вертикальной оси показаны значения сумм покрытия в час загрузки мощностей.

Для производства изделия 2 требуется 3600 ч ($2000 \text{ т} \cdot 1,8 \text{ ч/т}$). Сумма покрытия в час равна 56 ДМ. Для изготовления изделия 3 используются оставшиеся 5900 ч и оно дает сумму покрытия, равную 69 ДМ. Площадь прямоугольников, полученная как произведение количества часов на сумму покрытия в час, характеризует общие суммы покрытия для каждого из двух изделий, занимающих производственные мощности.

Целевая сумма покрытия для изделий в производстве определяется по формуле

$$\frac{\text{постоянные} + \text{целевой доход} - \text{суммы покрытия}}{\text{затраты} \quad \text{с капитала} \quad \text{от торговых сделок}} =$$

$$\text{располагаемые мощности в часах}$$

$$= \frac{500\,000 + 150\,000 - 80\,000}{9500} = 60 \text{ (ДМ/ч)}.$$

Итак, можно было бы сказать президенту фирмы, что изделие 3, занимающее наибольшие мощности, располагается выше контрольной планки, как при прыжках в высоту, и что требуется еще приложить усилия, дабы суметь достичь установленной цели по изделию 2. Во всяком случае повышения сумм покрытия, которое дает изделие 3, более чем достаточно для того, чтобы компенсировать недополучение сумм покрытия по изделию 2. Доход с капитала в новом бюджете составляет не 15, а 17% величины инвестированного капитала.

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ ЗАТРАТ НА ИЗДЕЛИЯ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЦЕЛЕВОЙ ЦЕНЫ

Контроллер, являясь «продавцом» целей и планов, не может просто удовлетвориться получением некоторых сумм покрытия. Он должен *ставить цели по покрытию*, обеспечивающие достижение необходимого для выполнения годового плана общего объема сумм покрытия.

Решения о ценах реализации принимаются при разработке годового бюджета, как это было показано на примере фабрики пластмассовых изделий. Для изделия 3 была установлена новая цена на уровне 650 ДМ, причем ее необходимо рассматривать во взаимосвязи со свойствами и техническими достоинствами изделия, поведением конкурентов и эластичностью спроса. Помимо этого данная цена продажи была установлена с учетом увеличения до 1300 т объемов реализации. Другим фактором в треугольнике взаимоотношений при планировании цены является реклама, которая в примере фабрики пластмассовых изделий заменяется премией продавцам, стимулирующей их реализовать изделия по более высокой цене.

Для решения проблемы ценообразования калькуляция полных затрат для изделия 3 не потребовалась. Решение о цене реализации было принято «от рынка». Прежде всего руководитель отдела сбыта определил *плановые значения, соответствующие функции спроса*: цена = 650 ДМ, объем = 1300 т. Процесс формирования бюджета дал толчок обсуждению цены реализации, а также принятию новых решений. Оказалось также, что в рамках бюджета достигается покрытие общих постоянных затрат и, кроме того, может быть получен доход с капитала в размере 17%. Для чего же тогда нужно калькулирование цены реализации с помощью целевых сумм покрытия?

Графическая модель представления нового бюджета на рис. 22 является также *моделью калькулирования с помощью нормативных сумм покрытия*. На базе калькуляции предельных затрат (см. рис. 3) может быть установлена целевая сумма покрытия для определения целевой цены реализации. В нашем примере эта целевая сумма покрытия могла бы быть задана в виде норматива, равного 60 ДМ/ч. Если требуется калькуляция для изделия, то сначала следует определить предельные затраты. Путем умножения трудоемкости в узком месте на целевую сумму покрытия в узком месте может быть рассчитана целевая сумма покрытия на 1 т продукта. Такие расчеты целевых цен соответствуют *принципу*, согласно которому более трудоемким изделиям задается и более высокая цель по покрытию.

График на рис. 22 показывает, что по изделию 3 превышает целевое значение суммы покрытия, а по изделию 2 оно не достигается. Таким образом, продукт 3 может *выдерживать большую нагрузку* по затратам, чем изделие 2. В связи с этим первоначальная цена реализации, скалькулированная в соответствии с целевой суммой покрытия, равной 60 ДМ/ч, должна варьироваться еще и в зависимости от способности продукта выдержать нагрузку отнесенных на него затрат. В рассмотренном примере это было достигнуто в ходе переговоров на бюджетном совещании. Однако при калькулировании цен продажи я рекомендовал бы в соответствии с вышеизложенным *индивидуальный подход* к установлению уровня этих цен, первоначально зафиксированного на усредненной *отметке* 60 ДМ/ч, с *учетом способности продуктов выдерживать нагрузку отнесенных на них затрат*. Графически это будет выглядеть, как на рис. 23.

Для чего необходима такая процедура, ведь цена продажи уже установлена? Зачем нужна дополнительная операция калькулирования затрат на основе целевых сумм покрытия? Ответ звучит следующим образом: *для обеспечения надежности годового планирования!*

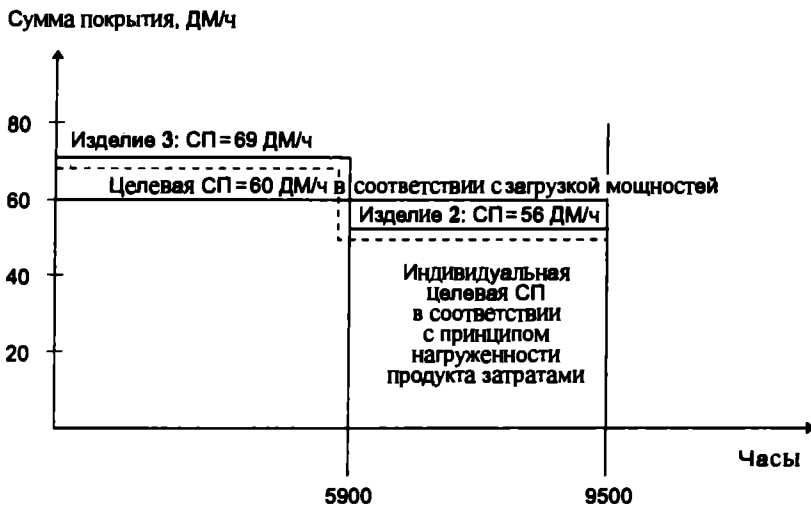


Рис. 23. Расчет индивидуальных целевых сумм покрытия по обеспечению надежности цен реализации, установленных в соответствии с принципом нагруженности продукта затратами

Наступающий бюджетный год долог. Ежедневно должны приниматься различные решения, в том числе относительно цен реализации, принятия или отклонения скидок для некоторых клиентов и изделий. Легко может получиться, что из-за ежедневной текучки менеджеры по продажам забывают о целях планирования либо думают, что другие сделки помогут выровнять ситуацию. Однако в конце концов часто оказывается, что бюджетная цель не достигнута. Поэтому необходимо уметь представлять себе плановое решение относительно цены продажи в виде потолка, который будет держаться, если на основе калькулирования целевых сумм покрытия построить остов целевого покрытия затрат по продуктам. Такая калькуляция означает *проведение расчетов по обеспечению надежности цен*, а определение целевой суммы покрытия в час представляет собой начальный *расчет целевой цены*, на основе которого проходили *обсуждения целевых цен*, в том числе с учетом разной способности изделий выдерживать цели по покрытию.

В связи с этим калькулирование затрат по изделиям *означает перенос целей, поставленных в годовом плане для всего предприятия, на частный объект*, который в текущем бизнес-процессе является предметом переговоров. Отсюда следует, что калькуляции затрат по продуктам характеризуют критические точки целевого покрытия *аналогично* тому, как узлы в сетевом плане показывают критические точки, позволяющие обеспечить конечный срок выполнения всего проекта. Менеджер по сбыту должен видеть и как следствие – принимать контрмеры, если какие-то элементы затрат оказываются непокрытыми в случае необходимости снижения плановой цены реализации (для отдельного клиента или заказа, по экспортной сделке). Увидеть же это он может, только если затраты будут отнесены на продукт в соответствии с расчетом целевых сумм покрытия, показывающих этапные цели (структура затрат имеет различные уровни). Это положение отражено также в стратегическом формуляре на рис. 32.

Рассмотренный подход выявляет различия между калькуляцией затрат по изделиям на основе сумм покрытия и традиционной калькуляцией полных затрат, составляя которую экономист верил, что с помощью определения себестоимости он может рассчитать сумму затрат, обуславливающую одно изделие на предприятии, и что из этой суммы он может вывести цену предложения. Однако это всего лишь иллюзия. Разве клиента интересуют затраты производителя?

Иллюзорна и другая экстремальная точка зрения: рынок формирует цены! Что это должно значить: что цены продажи падают с неба или что их без всяких размышлений просто списывают у конкурентов? В действительности цены реализации должны определяться *«от рынка»*, или с учетом рыночной ситуации (планирование функции «цена – сбыт»). Это одна сторона конфликта при принятии решения о цене. Другая сторона – проведение целевых расчетов на базе предельных затрат и целевых сумм покрытия. Если не выполнять такой целевой расчет затрат, то и конфликт между контроллером и менеджером по продажам не возникнет. Однако *без подобного конфликта контроллер не может выполнять свою функцию «продавца» целей и планов.*

ОТНЕСЕНИЕ ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ ЦЕНТРАЛЬНЫХ ОТДЕЛОВ УПРАВЛЕНИЯ НА ПРОДУКТОВЫЕ ГРУППЫ С ЦЕЛЬЮ ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАДЕЖНОСТИ БЮДЖЕТА

Расчет целевых сумм покрытия для руководителей продуктовых групп (субъектов) следует интерпретировать так же, как расчет целевых сумм покрытия для изделий (объектов). На рис. 21 показано, каким образом может быть проведен подобный целевой расчет для постоянных затрат центральных отделов управления. В примере он выполнен в соответствии со способностью выдержать нагрузку по затратам, т.е. в соответствии с долей в бюджете сумм покрытия II для каждого руководителя продуктовой группы. Такой коэффициент с точки зрения расчетов (в отличие от проведения переговоров при установлении цены) позволяет полностью реализовать принцип нагруженности затратами при условии, что продуктовые группы действительно были образованы.

С какой целью это делается и почему президент фирмы хочет видеть подобное распределение центральных постоянных затрат между продуктовыми группами (см. п. 10)? Можно было бы утверждать, что он приверженец старого порядка и что так было всегда или что его бухгалтер, иногда выполняющий функции эксперта, посоветовал ему это сделать.

Настоящая же причина заключается в другом: *президент фирмы не доверяет планированию* и у него возникало чувство, что его менеджеры думают примерно так: «Ведь это было всего-навсего планирование» или так: «Ну, сделают план для начальства, а практика-то выглядит совсем иначе». Между тем нужно, чтобы руководители продуктовых групп понимали, что суммы покрытия II не просто могут интерпретироваться как некие результирующие показатели, но *должны удовлетворять потребность в покрытии постоянных затрат*. Кроме того, каждый руководитель продуктовой группы должен видеть реализацию этого положения у себя в подразделении, а не только в целом по фирме и не должен забывать, что планирование сумм покрытия осуществляется не ради удовольствия или прихоти, а необходимо фирме с точки зрения покрытия затрат и именно поэтому рекомендуется относить постоянные затраты

и целевой показатель доходности с капитала на продуктовые группы. При этом следует помнить, что речь идет о *расчетах* в *поддержку надежности бюджета* и о трансформации годового планирования с его точкой безубыточности на отдельные подразделения с системой критических точек. При подведении итогов появление отрицательного числа после покрытия целевых величин постоянных затрат центральных отделов управления не будет означать, что получен убыток для продуктовой группы, характеризующий ухудшение ее работы. Это число будет *сигнализировать о недостижении поставленной цели*.

Из изложенного вытекает, что отнесение постоянных затрат как на отдельные изделия, так и на отдельные продуктовые группы станет ненужным, когда мы научимся лучше работать в соответствии с планом и последовательно выполнять бюджет, вместо того чтобы постоянно сомневаться в планировании (правильно ли оно осуществляется и действительно ли оптимально). Именно поэтому так важны представленные в гл. 8 принципы планирования, характеризующие планирование на фирме как *инструмент управления*. Они могут быть даже важнее некоторых методических рекомендаций по планированию, регламентирующих формы документов и сроки их представления.

ФИЛОСОФИЯ НУЛЯ

В управленческом учете, данные которого использует служба контроллера, прибыль отражается как цель, а не просто как результат. Поэтому целевая прибыль, представленная показателем целевого дохода с капитала, рассматривается в качестве затратной величины. Когда бюджет утверждается (в примере на рис. 21 это соответствует целевой величине рентабельности капитала, равной 17%), управленческий результат (величина, определяемая общепринятым термином «производственный результат») устанавливается на отметке «ноль». Это будет означать то же самое, что и словосочетание «цель достигнута». В чем заключается успех менеджмента? Именно в том, что достигнуты общие и вместе с ними частные цели, т.е. что работа шла по плану и что план был реалистичным. Ноль появляется также в стратегическом формуляре в расчетах надежности цен. Такая мера предосторожности обусловлена отказом от идеи оценивать продукт по величине его прибыли/убытка на единицу, а центр прибыли – по

величине чистой прибыли. Если речь идет о плановых показателях, то при соответствии целевых показателей плановым контроллер проставляет ноль в последней строке расчета управленческого результата.

ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ ПЛАНИРОВАНИЕ: А) ОРИЕНТИРОВАННЫМ НА ДОСТИЖЕНИЕ ЦЕЛЕЙ И Б) РЕАЛИСТИЧНЫМ?

В задаче АО «Ламина», как на любом бюджетном заседании, речь идет об ответе на два вопроса: ориентировано ли планирование на достижение целей и реалистично ли оно? Вопрос о том, соответствует ли бюджет ранее обоснованной цели по доходности капитала (целевому показателю рентабельности капитала), решается как простая математическая задача. Для этого необходимо свести вместе все данные бюджета и проверить, проходит ли расчет. Ключевой вопрос формирования бюджета: будет ли документ, составляемый в качестве расписания движения предприятия к цели, рассматриваться как реалистичный и достижимый? В связи с этим почти классическим стал тезис, прозвучавший из уст участника семинара во время проведения ролевой игры-конференции, когда на вопрос президента, является ли планирование реалистичным, он ответил: *«Если мы его осуществим, то оно будет реалистичным»*. Можно было бы подумать, что это шутка. Однако в этих словах скрыта глубокая мудрость. Если мы *хотим* его осуществить, оно будет реалистичным. Именно в этом и заключается одна из основных проблем, о которых идет речь при разработке бюджета «снизу вверх» и «сверху вниз».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ПО ПРОВЕРКЕ РЕАЛИСТИЧНОСТИ БЮДЖЕТА

Наконец, следует составить список контрольных вопросов (каталог стандартных вопросов контроллера).

1. *Достаточен и надежен ли проведенный анализ, другими словами, основывается ли план на реалистично воспринимаемых прогнозах? Определены ли прежде всего вид и размер потребности в продуктах и услугах, например, какой тип потребностей приводит к желанию иметь мебель со специальным покрытием? Каким будет в этом случае размер спроса? Растет ли еще этот рынок или уже перестал расти? Какие модели поведения влияют на его рост?*

2. *Проводилась ли проверка альтернативных решений и чувствительности планирования к изменениям, т.е. применялся ли принцип «если..., то ...» для определения действий в случае, когда что-то пойдет не так, как запланировано? К этому же контрольному вопросу относится установление оптимистично-пессимистичных коридоров. Чем лучше заранее подготовлено претворение в жизнь варианта реализации других предположений, тем больше возможностей перестроиться затем за короткий срок. Именно по этой причине нет противоречий между планированием и импровизацией. Только тот может умело импровизировать, кто умеет разрабатывать реалистичные, построенные на альтернативах планы.*

3. *Насколько интегрированы стратегические и оперативные планы? В данном контексте отказ от производства изделия 1, его закупка и последующая продажа являются вопросами не только оперативного уровня, когда речь идет лишь о поиске поставщика, соблюдающего сроки поставок. Важно ответить также на стратегический вопрос: не повлечет ли за собой отказ от производства изделия 1 изменение целевой картины фирмы? Не произойдет ли при этом снижение уровня потенциала, обусловленное новым положением продукта, который до сих пор фирма производила сама и который стал теперь предметом купли-продажи? Каково позиционирование изделия 1 на портфельной матрице? В общем виде портфельная матрица для рассмотренных в задаче АО «Ламина» продуктов 1–4 может быть представлена, как показано на рис. 23а.*

Другой контрольный вопрос касается возможности повышения цены продажи для продукта 3, который в соответствии с исходным сценарием обладает техническими преимуществами по сравнению с конкурентами (что может быть обусловлено технологией, оформлением или потребительскими свойствами продукта). С одной стороны, для данного предложения можно найти оперативное обоснование посредством калькулирования цены на основе целевой суммы покрытия, равной 60 ДМ/ч. С другой стороны, можно было бы начать с

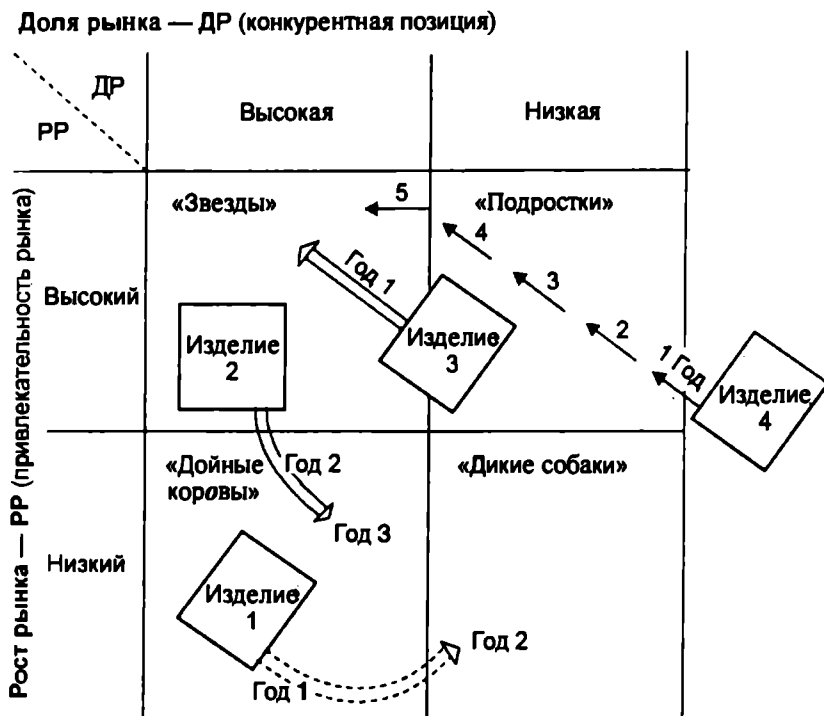


Рис. 23а. Портфельная матрица для четырех изделий АО «Ламина»

рассмотрения уже фактически достигнутого изделием 1 уровня суммы покрытия, равного 60 ДМ/ч (случайно эти величины совпадают). Затем с помощью расчетной формулы следовало бы только определить целевую сумму покрытия в час, что также дает величину 60 ДМ/ч, как показано на рис. 22. Если взять первоначально приведенную в проекте бюджета трудоемкость 5 ч за 1 т, то получим соответственно целевую сумму покрытия в размере 300 ДМ на 1 т. Добавление исходных предельных затрат в размере 400 ДМ за 1 т дает значение целевой цены, равное 700 ДМ. Таким образом, контроллер разработал диапазон цен, который имеет определенное обоснование. После того как отдел сбыта определил возможный уровень цены в 650 ДМ/т, недостающую часть целевой суммы покрытия необходимо получить за счет снижения цен закупки материалов и времени изготовления. Контроллеру удалось это сделать в ходе планового

совещания по разработке бюджета, и у изделия 3 новая сумма покрытия стала равной 69 ДМ/ч (см. бюджет, представленный на рис. 21).

Стратегическое решение заключается теперь в том, чтобы определить *потенциальную* возможность *достижения* величины 69 ДМ/ч при цене 650 ДМ за 1 т. Таким образом, при формировании цены продажи добавляется третий срез рассмотрения. От оперативного планирования нам в наследство достался *конфликт между необходимым* (затратная калькуляция цены) и *возможным* (учет цен конкурентов). В итоге возникает необходимость *реализовать* возможное исходя из имеющегося потенциала

Для этого проводится анализ по образцу, представленному на рис. 23б: оценка потенциала составляет 420 баллов. Использование таких величин входит в сферу компетенции контроллера. Например, через некоторый промежуток времени можно было бы вновь проверить оценки по критериям. Итоговая сумма баллов, меньшая 420, покажет снижение потенциала. Если такое снижение ожидается заранее, то следует уже в настоящий момент оценить, что через некоторый промежуток времени цена продажи не будет удовлетворять рынок и финансовые результаты соответственно будут неудовлетворительными, а еще через какое-то время они станут совсем низкими. Таким образом, данные обстоятельства служат основанием для построения одного из элементов стратегической системы *раннего предупреждения*.

4. Согласованы ли между собой *части оперативного плана*? Это означает интеграцию планов реализации, производства, закупок, по персоналу, НИОКР и др. В приведенной задаче АО «Ламина» показано согласование этих планов прежде всего по показателю времени загрузки узкого места в часах. Кроме того, в ходе совещания по бюджетированию при обсуждении плана, в котором участвуют руководители отделов сбыта, производства и закупок и в котором роль ведущего выполняет контроллер, следует прийти к соглашению о достижении частных целей. Очевидно, что в описываемой ситуации при интеграции оперативных частей комплексного плана не был разработан финансовый план. С целью его разработки параллельно с составлением бюджета по прибыли в рамках системы расчетов на основе сумм покрытия следовало бы сформировать баланс движения денежных средств, показывающий потребность в дополнительных средствах и источники их финансирования.

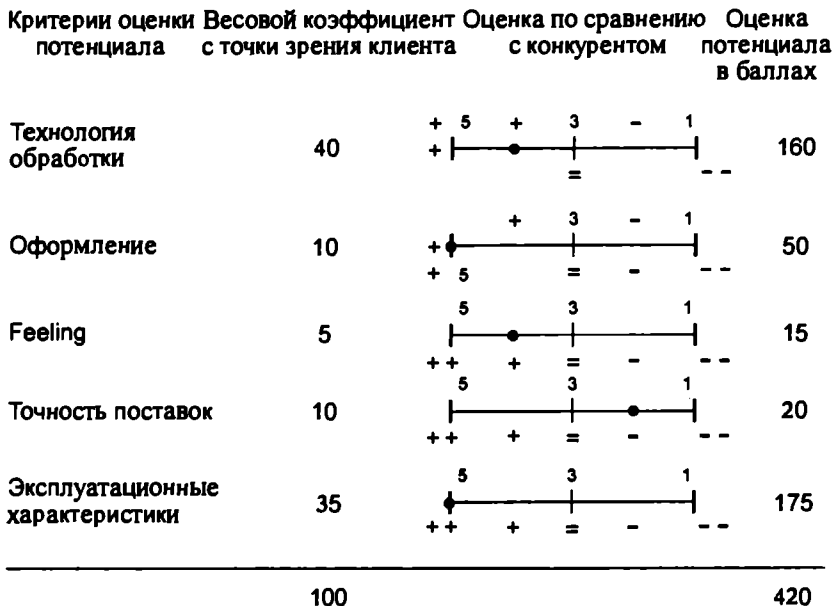


Рис. 236. Анализ потенциала для изделия 3. Расчет цены, которая могла бы быть установлена: 420 баллов, разделенные на 300 (как у конкурента), дают фактор 1,4. Цена конкурента – 600 ДМ/т, тогда $600 \cdot 1,4 = 840$ ДМ/т – возможный уровень цены, однако скорее всего без увеличения объема реализации

5. Были запланированы мероприятия, обеспечивающие реализацию плана, или дело ограничилось расчетными процедурами? На некоторых фирмах бюджет начинают составлять снизу. При этом спрашивают, какие показатели хотел бы увидеть президент фирмы, например, должна ли быть получена за год управленческая прибыль в размере 150 000 ДМ? Затем под эту цель подстраиваются менеджеры высшего уровня; в случае отклонений от данной цели этому всегда найдутся объяснения. Ведь, к счастью, есть возможность обосновать отклонения погодными условиями. Таким образом, помимо бюджета должны быть разработаны мероприятия, направленные на его выполнение. Например, в соответствии с теорией множеств бюджет по маркетингу можно было бы представить в форме множества, элементами которого являются мероприятия, т.е.

$$M \geq \{A, B, C, \dots, K\}.$$

6. Проводится ли *планирование поступления заказов, ориентированное на клиентов*? По сути, это продолжение вопроса о том, были запланированы соответствующие мероприятия или дело ограничилось просто записью числовых данных. Ведь планирование поступления заказов с ориентацией на клиентов происходит благодаря таким мероприятиям, как посещение клиентов, оказание технической помощи при эксплуатации продукта, осуществление дополнительных затрат на рекламу, продвижение продукта на рынок. Обычной ошибкой при планировании является ориентация на продукт, когда спрашивают: где же клиенты, которым он нужен? Лучше было бы задуматься о продукте, который нужен определенным клиентам. А это заставляет нас вернуться к п. 3, в котором речь идет об интеграции оперативного и стратегического планирования.

7. Является ли *планирование непрерывным*? Этот вопрос можно понимать как установление связи текущих показателей с показателями прошлого года. Однако прежде всего встает вопрос: встроены ли годовой бюджет (годовой бизнес-план) в систему скользящего многолетнего планирования; не скрывается ли где-то эффект скачкообразного роста? Это означает, что в одном из последующих периодов ожидается резкий рост оборота, только вот в предстоящем году это не может пока получиться. Таким образом, необходимо встроить в бюджет текущего года многолетний план, а в многолетний план следует включить бюджет текущего года. *Долгосрочные намерения должны быть реализуемы в краткосрочном аспекте. При этом необходимо помнить, что долгосрочность планирования сама по себе еще не придает плану стратегический характер.*

8. *Высказался ли тот, кто несет ответственность*? Этот пункт содержит важный вопрос, который контроллер задает при отслеживании процесса планирования и оценке его реалистичности. Иначе может получиться, что цены реализации будет определять начальник производственного отдела, а решение о снижении трудоемкости будет принимать руководитель отдела сбыта. Данные соображения непосредственно связаны с п. 9.

9. Осуществлялось ли *планирование «снизу вверх»*, т.е. разрабатывался ли бюджет совместно с сотрудниками?

10. Все ли в планировании логично с *экономической точки зрения*? На рис. 21 представлен новый бюджет; к нему целесообразно добавить сопроводительный протокол, в котором содержалось бы обоснование принятых расчетов. В рассмотренной задаче АО «Ламина» это касается прежде всего трудоемкости. Логично ли с эконо-

мической точки зрения то, что считается возможным дальнейшее ее снижение для изделия 2, у которого и так величина этого показателя наименьшая? Ответ был положительным, поскольку изделие 2 является стандартизованным продуктом и его производство хорошо освоено. Однако снижение трудоемкости для изделия 2 не может быть значительным. Вероятно, принятая в новом бюджете величина 1,8 ч/т является более или менее достижимой. Однако для приведенного примера (рис. 21) нелогично, что ставка предельных затрат 320 ДМ/т осталась неизменной, несмотря на снижение трудоемкости с 2 до 1,8 ч на 1 т. Отсюда следует, что *затраты на изготовление также должны быть сокращены*. Поскольку для изделия 3 взята ставка изготовления 20 ДМ/ч, то и величина предельных затрат для изделия 2 может быть снижена до 316, т.е. на 20% от 20 ДМ/ч. Кроме того, можно было бы спросить: логично ли с экономической точки зрения одновременное увеличение объемов реализации и повышение цены для изделия 3 и как будет вести себя функция спроса при возрастании цены, т.е. станет ли вообще возможным увеличение объемов реализации? Ведь из-за этого могут возникнуть проблемы сразу во многих отраслях.

Как уже отмечалось, рассмотренные десять вопросов составляют своего рода стандартный каталог, предназначенный для использования контроллером в беседах с менеджерами. Чем больше *вопросов ставит система*, тем меньше их у человека. Система, задающая вопросы, в том числе неудобные, гарантирует исполнение роли тренера при реализации функции контроллера.



Рис. 23в. Роль вопросительного знака в выполнении функции контроллера: если все обдумаешь, то потом окажешься впереди



Глава 6 СТРАТЕГИЧЕСКОЕ, ОПЕРАТИВНОЕ И ДИСПОЗИТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Как должно строиться планирование на предприятии, в общем виде уже было показано в гл. 5 при разборе ситуации на фабрике пластмассовых изделий АО «Ламина». Минимум, что необходимо запланировать, – это соотношение между оборотом, затратами и прибылью. В рассмотренном примере речь шла о достаточном дифференцированном планировании по изделиям. На практике очень часто оборот планируют в целом, на базе значений прошлого года, увеличивая их, например на 10%, в зависимости от степени своего оптимизма. Введение интегрированного планирования на предприятии требует в сфере сбыта дифференцированного планирования по изделиям или по меньшей мере по группам изделий в натуральных измерителях. Как же иначе может быть определена потребность в машино-часах при планировании производства или составлена программа приобретения материалов отделом закупок?

ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОГНОЗ: В ЧЕМ РАЗЛИЧИЕ?

Прогноз представляет собой предсказание, а планирование – это проявление волевых усилий, а значит, и принятие решений. Планированием устанавливается, *что должно быть сделано*. К сожалению, на практике снова и снова сталкиваются с тем, что очень трудно бывает сказать, какими путями должно следовать предприятие. В таких случаях руководители должны потребовать от специалистов более точных прогнозов и тем самым уйти от неприятного решения. Возможно, оно автоматически будет принято на основе одного из представленных показателей.

ПРИМЕР

Председатель правления предприятия спрашивает руководителя одной из продуктовых групп: «Ваш план на следующий год реалистичен»? Ответ: «Конечно». Председатель: «Почему»? Ответ: «Потому что мы все проанализировали и тщательно проверили наши плановые данные». Председатель: «Вы действительно все тщательно проверили? Есть новые материалы, представленные группой ХУ? Вы их учли? Кроме того, господин такой-то написал недавно статью в журнале Z, которая открывает интересные перспективы именно в вашей области».

Руководитель продуктовой группы смущен. Он не может проверить все и подумать обо всем. Ведь когда-то необходимо прекратить сбор дополнительных фактов и перейти от роли *решающего проблемы* к роли *разрешающего конфликты*. Это значит дать ход плану независимо от того, правильный он или нет.

На вопрос: «Почему реалистичен его план», – руководитель продуктовой группы мог бы ответить следующим образом: «*Потому что мои сотрудники и я намерены претворить запланированное в жизнь*» (роль разрешающего конфликты). На вопрос председателя: «Вы уверены в этом»? – должен последовать ответ: «Так же, как в том, что я руководитель продуктовой группы».

Два описанных типа ответов характеризуют различие между планированием, дающим *расписание движения* для менеджеров, и подготовительной работой по прогнозированию и решению проблем в штабных отделах: *если мы хотим это реализовать, значит, это реалистично*.

Для того чтобы перейти от чистых прогнозов оборота к оперативному планированию, можно использовать простой способ, который я хочу проиллюстрировать на примере истории, случившейся со мной во время студенческой практики. Я работал тогда в статистическом отделе одного завода, выпускавшего продукты известной марки. Динамика оборота представлялась на заводе в соответствии с рис. 24.

На графике наряду с линией фактических продаж изделия А, имеющей колебания, обусловленные сезонностью, рекламными мероприятиями и случайными обстоятельствами, видна пунктирная трендовая линия. Однако провели эту линию не в статистическом отделе, а в службе заместителя генерального директора. Это было сделано после того, как в отделе статистики по копиям счетов (в то

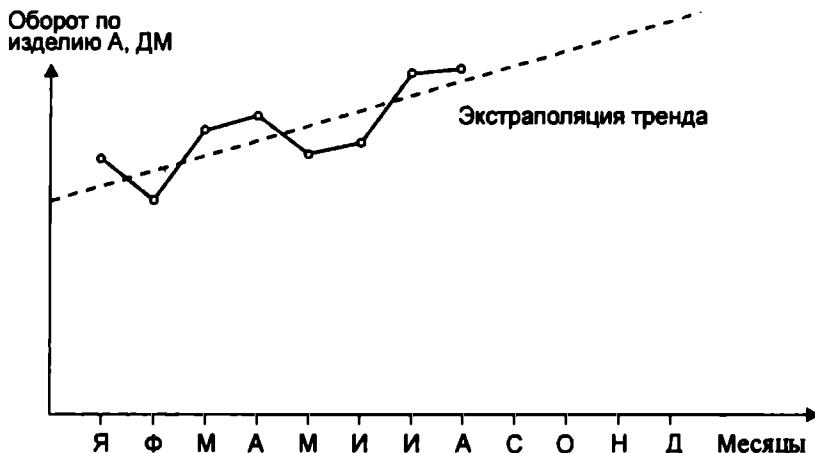


Рис. 24. Экстраполяция тренда на основе статистики по обороту

время еще не было электронной обработки данных) за ряд месяцев были получены и представлены на графике данные по обороту. Будучи любознательным студентом, я спросил своего начальника, каким образом у генерального директора получается трендовая линия. Ответ был таким: «Этого я не знаю, но делает он это очень точно!»

Теперь, получив трендовую линию, ее можно было бы продолжить из «прошлого» в «будущее» (экстраполировать). При этом следовало бы принять во внимание конъюнктурные изменения. Однако планирование все равно относилось бы *только* к *стоимостному* показателю *оборота*, несмотря на то, что этот показатель включает в себя по меньшей мере два параметра – цену и физические объемы реализации, которые зависят друг от друга. Чистая же экстраполяция оборота скрывает взаимосвязи в оперативном планировании цен и объемов.

Рыночное планирование не может быть сведено к планированию только стоимостного оборота. Для различных изделий необходимо планировать: цены и объемы реализации; мероприятия по рекламе и стимулированию реализации; проекты развития; каналы сбыта; скидки с цен и надбавки к ним; сервисное обслуживание.

Если рассматривать планирование рынка в таком дифференцированном виде, то не уйти от вопроса относительно того, какое стратегическое значение должны иметь решения о ценах реализации, рекламных мероприятиях или выборе каналов сбыта.

На названном предприятии в ходе такого обсуждения задался вопросом: почему одни и те же продукты продаются в одном и том же регионе как работниками собственного отдела сбыта, так и собственными торговыми представительствами в этих регионах, а также специализированными торговыми домами и независимыми посредниками? За счет скидок посредникам и затрат на содержание сбытовых служб теряются суммы покрытия, необходимые для покрытия постоянных затрат собственного аппарата отдела сбыта и сервисного обслуживания. На вопрос, о чем при этом думали, последовало пожимание плечами: «Так сложилось за многие годы». До сих пор завод планировал свой оборот таким образом: по опыту прошлых лет просто увеличивали на 20% оборот предыдущего года.

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Стратегическое планирование заключается в определении и четкой формулировке:

- *целевой картины* (миссии предприятия);
- *целевых показателей* (доли рынка, ROI);
- *стратегий* (путей достижения целей);
- *предпосылок* (предположений о поведении клиентов, конкурентов, поставщиков);
- *мероприятий* (требований).

Примерами целевой картины могут быть (см. гл. 1): «Наше предприятие выпускает эксклюзивные изделия (в отличие от массовых)» или «Мы осуществляем поставки на широком рынке стандартных изделий большими сериями по низким ценам». Пример *целевых показателей* будет: «В будущем году мы хотим повысить нашу долю рынка на 20%». Пример *стратегии*: «Путь, по которому мы хотим пойти для достижения цели повышения доли рынка, – более широкое использование рекламы, стимулирование реализации и сервисного обслуживания (но не в снижении цен)». Предпосылка следующая: «Наш конкурент Y в течение планового периода не выйдет на рынок с новым продуктом в этом регионе». *Мероприятием* будет: «Разработка новой концепции рекламирования при участии рекламного агентства, а также поиск и обучение менеджеров по продуктам».

Ключевые моменты стратегического планирования фиксируются в формуляре по образцу, приведенному на рис. 25. Представление в письменной форме имеет не только формальное значение. Когда

свои представления излагают на бумаге, то невольно заставляют себя внести ясность в вопрос о том, чего же хотят сами, чего хотят для других руководителей отделений, а также для собственных сотрудников. Кроме того, необходимо **определимся**. Без подобных решений нельзя увидеть слабые стороны собственной концепции, создать базу для сопоставления плановых и фактических данных. Только за счет обязательности письменного представления стратегического плана можно бороться с первобытной потребностью каждого человека скрыть свои соображения. Ведь бывает так замечательно впоследствии вскользь заметить, что вы всегда говорили то или иное. Планирование в письменной форме заставляет проверить высказанное сначала применительно к самому себе. Планирование на предприятии является обучающей системой. Однако таковой она станет, только если новые знания не используются в качестве повода для осуждения прошлого.

1. ПОСТАНОВКА генеральных ЦЕЛЕЙ бизнеса на долгосрочную перспективу		Внутренний рынок	Внешний рынок
	Внедрение нового ассортимента изделий на перспективном рынке, где до сих пор был представлен только конкурент В. Достижение следующих значений долей рынка в течение пяти лет Создание имиджа качества и позиционирование по отношению к конкуренту		Нет
2. СТРАТЕГИЯ	Распределение на рынке: изделия должны быть представлены во всех торговых фирмах. Для этого необходима депрессивная реклама по введению изделий на рынок в течение 1-го, 2-го и 3-го года; рост аппарата отдела сбыта в течение данного периода прогрессивный. Реклама должна быть направлена в первую очередь на сегмент рынка ...		
3. ПРЕДПОСЫЛКИ (важные для достижения прогностических целей, на которые бизнес-отделение не может оказывать прямого воздействия)	А. Относительно постановки целей и стратегий	Б. Относительно пятилетних целей (оборот и прибыль)	
	Сильный конкурент А не будет расширять свою программу за счет ввода в нее данного типа изделий. Программа изделий Е останется без изменений	Наименование новой марки изделия принимается по результатам тестирования рынка	

Рис. 25. Схема стратегического планирования. Предпосылка «Б» сомнительна: есть опасность замены предположения предметом планирования

4. МЕРОПРИЯТИЯ, необходимые для достижения целей	Сбыт	Производство	Закупки	Финансирование
	Поиск и тренинг новых сотрудников в региональных отделах сбыта. Заключение контракта с руководителем отдела сбыта, знакомого с работой канала сбыта F	Закупка упаковочной машины. Переоборудование производственного корпуса С	Кооперация с фирмой W в сфере упаковки новых продуктов	Увеличение уставного капитала

Рис. 25. Продолжение

Особые затруднения при заполнении формы стратегического плана представляет раздел «Предпосылки». Постоянно возникает искушение сделать в разделе 3 оговорку: «С условием, что дело пойдет». Конечно, так делать нельзя. Не следует также относить к предпосылкам конъюнктурные соображения. Однако при определении целей на внешних рынках предпосылкой, безусловно, будет отсутствие девальвации или ревальвации валюты, невведение импортных ограничений и стабильность правительства. Кроме того, предпосылками являются соответствующее развитие международной ситуации, структурные мероприятия в области энергетики и охраны окружающей среды. В любом случае предпосылки должны быть *структурными*, а не конъюнктурными. Формулировка, приведенная в разделе 3«Б» рис. 25, находится на грани допустимого для определения предпосылки. Ведь при стратегическом планировании речь идет о том, чтобы продвигать на рынок изделия новых марок с помощью рекламы и мероприятий по стимулированию продаж.

Приведем другой крайний случай действительно важной предпосылки на примере поставщика автомобильной отрасли. Пусть фирма, производящая сиденья для автомобилей, хотела бы знать, можно ли рассчитывать на то, что в будущем году один из ее важных клиентов станет выпускать запланированную новую модель типа ABC. Ответ: «Мы еще не знаем, но вы в любом случае должны быть готовы к производству». Здесь в качестве предпосылки следо-

вало бы принять условие выпуска или невыпуска новой модели, поскольку в зависимости от этого при планировании оборота, затрат, прибыли, инвестиций, финансов и персонала будут получаться разные картины, особенно если речь идет о больших объемах выпуска. Рекомендуется проведение *альтернативного планирования*, основывающегося на соответствующей альтернативной предпосылке. Альтернатива должна быть четко спланирована и не должна быть резервным вариантом, который руководитель отдела сбыта держит в ящике своего стола.

Подобный анализ предпосылок относится к сфере стратегического планирования, так как при этом возникает вопрос: действительно ли целевая картина предприятия должна характеризовать его только как поставщика, быстро реагирующего на все сигналы клиента и как следствие – имеющего высокие затраты и испытывающего в то же время постоянный ценовой прессинг?

При стратегическом планировании предпосылки имеют такое большое значение потому, что они характеризуют *прочность фундамента* под зданием планирования. Если одно из плановых предположений окажется неудачным или неправильным, то разработанный на их основе бюджет должен быть *пересмотрен*.

Стратегическое планирование на предприятии ориентировано преимущественно на решение проблем и в меньшей степени связано с фактором времени. Однако оно должно быть долгосрочным (от 5 до 10 лет). Стратегии не являются делом, которое нужно начать сегодня и закончить завтра – речь идет о долговременных представлениях. Тактика, напротив, похожа на быстрое латание дыр, образовавшихся в связи с изменившейся предпосылкой или неправильной стратегией. Причем старый военный принцип, в соответствии с которым ошибки в наступлении (стратегии) не могут быть исправлены даже хорошей тактикой, будет справедлив и для экономики.

Кроме того, обязательность разработки стратегического плана показывает, что *долго- и краткосрочное планирование не противостоят друг другу*. Однако иногда в ходе дискуссий складывается впечатление, что долгосрочное планирование является чем-то вроде планирования выходного дня, когда формулируются хорошие намерения, а краткосрочное планирование предназначено для практики. Подобные тезисы ведут к сохранению «менеджмента на скаку»: ведь краткосрочное планирование только в том случае действительно, когда оно подкреплено долгосрочным стратегическим планированием.

Такие взаимосвязи можно проиллюстрировать на примере планирования путешествия. Цель – это место назначения. Выбор стратегии связан с выбором транспортного средства. После этого составляется бюджет времени и затрат (оперативное планирование). Если стратегическим решением является поездка на автомобиле, а в пути окажется, что движение более напряженное и погода хуже, чем предполагалось (диспозитивное планирование), то обычно уже нет возможности изменить выбранную стратегию и полететь на самолете.

ВНУТРИФИРМЕННОЕ ОПЕРАТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Стратегическое планирование формулируется вербально, а оперативное планирование представляет собой *плановые расчеты*. В примере с фабрикой пластмассовых изделий АО «Ламина» речь шла об оперативном годовом планировании в рамках внутреннего контура планирования, охватывающего планирование оборота, затрат и прибыли. В задаче «Ламина» рассматривались также стратегические вопросы (сделка купли-продажи для изделия 1; продуктово-рыночная концепция для изделия 3). Отчасти эти вопросы подразумевались, однако были четко сформулированы в письменной форме, как это должно быть сделано при стратегическом планировании. В итоге может случиться так, что на следующем совещании, посвященном рассмотрению бюджета, уже никто не вспомнит (или не захочет вспомнить) о достигнутых ранее договоренностях либо неожиданно будут доминировать совсем новые стратегические представления, так что долгосрочный курс предприятия легко может стать зигзагообразным.

Между оперативным и стратегическим планированием существует обратная связь. С одной стороны, посредством стратегического планирования ставятся цели и определяются пути их достижения для оперативного планирования. Будет ли оперативный план утвержден руководством, следует из стратегического плана. С другой стороны, на основе оперативных плановых расчетов по отдельным направлениям должно быть проверено, может вообще быть реализован стратегический план и не является ли он несбыточной мечтой. Важная деталь в здании оперативного планирования – финансовый план. Именно он как самое узкое место показывает, что желаемая цель не может быть вовсе или по меньшей мере так быстро достиг-

нута. Именно поэтому оперативное планирование ведет к ревизии стратегического плана. Цели должны быть пересмотрены или достигнуты иными путями (в ходе реализации новых стратегий).

Ядро системы оперативного планирования составляют плановые расчеты результата по изделиям, как это было показано в упрощенном виде в задачах «Киоск» (гл. 3) и «Ламина» (гл. 5). Поскольку до сих пор нет единого понимания того, что такое наиболее подходящие правила оперативного планирования (некоторые коллеги принимают за систему планирования план счетов бухгалтерского учета), можно считать, что *информационная управленческая система одновременно должна быть и плановой управленческой системой*. Только это дает возможность регулярно проводить сопоставление плановых и фактических показателей и построить интегрированную систему контроллинга.

В принятой системе планирования затрат каждая смета, структурированная по элементам и местам возникновения затрат, одновременно служит инструкцией по распределению фактических затрат, поскольку только таким образом обеспечивается нормальное сопоставление плановых и фактических показателей. Подобный подход, в принципе, можно обязать использовать при построении системы оперативного планирования. В таком случае любая компьютерная распечатка, генерируемая информационной управленческой системой, должна стать основой для планирования, в противном случае она действительно не важна для менеджеров.

Следовательно, если ядро оперативного планирования на предприятии – это плановые расчеты результата по продуктам, то понимать это нужно таким образом, что любой показатель может быть представлен как плановым, так и фактическим значениями, и, кроме того, отклонением и кумулятивным отклонением. Порядок расчета при этом остается неизменным. Только постоянное отслеживание текущих плановых и фактических величин позволяет претворить в жизнь тезис о том, что планирование является обучающейся системой. Необходимо учиться достигать фактических показателей, используя плановые: менеджер должен стремиться лучше регулировать свою программу в соответствии с запланированным курсом.

Оперативное планирование следует дополнить в двух направлениях:

- 1) от годового планирования к *многолетнему планированию*;
- 2) от внутреннего контура планирования оборота, затрат и прибыли к *внешнему контуру*, интегрирующему рыночный план, пла-

ны производства, закупок, запасов, НИОКР, персонала, финансовый план и план по прибыли.

Если следовать логике многолетнего планирования, то становится очевидным, что оперативное планирование (плановые расчеты) основывается на стратегическом планировании. Однако речь пойдет об экстраполяции числовых рядов, имеющих в любом случае чисто прогнозный характер. Поэтому для иллюстрации взаимосвязки стратегического и оперативного планов подходит воронка планирования (рис. 26). Чем дальше плановый горизонт, тем ббльшие допуски необходимы для плановых показателей. Чем ближе рассматриваемый период, тем детализированнее должно делаться планирование, оно должно стать «расписанием движения» на предстоящий год. Этот так называемый *оперативный бюджет* в зависимости от отрасли может быть составлен на полгода или на два года. В нем учитываются последние прогнозы.

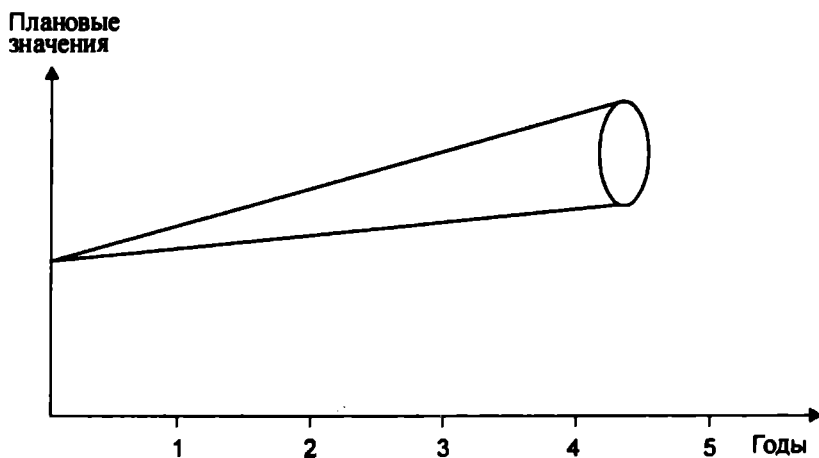


Рис. 26. Воронка планирования

Планирование таких стоимостных показателей, как выручка, суммы покрытия и затраты, базируется на планировании таких натуральных показателей, как объемы закупок сырья и материалов, время работы оборудования, персонала и сроки выполнения заданий. Для этого необходимо, чтобы в плане реализации отражались не только стоимостные, но и количественные показатели в разрезе изделий. Это позволит определить во внешнем контуре планирования

потребность в материалах для отдела закупок и во времени работы оборудования для производственного отдела. Условием такого планирования является наличие четко составленных рецептов и спецификаций для изделий, а также четко составленных технологических карт и достоверных данных о трудоемкости изделий на производственных местах возникновения затрат. Осуществляя планирование нормативных расходов по базовым показателям соответствующих мест возникновения затрат, наряду с необходимым временем работы оборудования для выполнения плана реализации рассчитывают время работы персонала в человеко-часах с учетом численности персонала и его квалификации, а кроме того, потребность во вспомогательных материалах, таких, как инструменты, ремонтные материалы, электроэнергия. Если численность и квалификация персонала окажутся недостаточными для выполнения плана реализации, то должен быть составлен план дополнительного привлечения персонала и его стимулирования. Между планами реализации и производства, а также планами производства и закупок находятся так называемые буферные планы запасов сырья и материалов, незавершенного производства и выпуска готовой продукции. Все названные планы как в зеркале отражаются в финансовом плане. Прежде всего это относится к финансированию инвестиций, рекламных мероприятий и НИОКР. План по прибыли не только является расчетом конечного результата, но и содержит целевой показатель прибыли, поскольку первоначально он представлял собой внутренний контур оперативного планирования.

Сложность планирования заключается в том, что речь идет не о последовательных шагах, а о процессах, происходящих одновременно. При разработке любой части оперативного плана постоянно происходят согласования, поскольку реализация каждой части плана возможна только при условии утверждения связанных с ней частей.

Говорят, что прочность цепи определяется прочностью самого слабого ее звена. Это утверждение относится и к оперативному интегрированному планированию предприятия в рамках «внешнего контура». Все здание планирования не может быть крепче, чем самая слабая его часть. Именно поэтому планирование должно быть проверено прежде всего в узком месте.

Однако будет еще лучше таким образом представить порядок планирования на предприятии, чтобы войти в здание планирования можно было через план реализации. Обычно этот план и бывает самым узким местом. Если другой частный план является более

сильным ограничением, то рекомендуется как можно чаще обращаться к нему при построении системы бюджетов. Как правило, частными планами, имеющими характер узких мест, являются финансовый план и план по персоналу или и тот и другой. Итак, если окажется, что при рассмотрении программы реализации или при согласовании планов производства и реализации с учетом инвестиций и запасов возникают дополнительные требования к сотрудникам и капиталу, то сразу же следует пересмотреть план по персоналу и финансовый план. Если последующие планы не выдерживают проверки, нужно скорректировать соответствующий частный план.

Если здание оперативного планирования построено и обеспечивает выполнение целевых показателей, то план приобретает характер *расписания движения* на предстоящий год либо задает направление движения при долгосрочном планировании. В любом случае только годовой бюджет содержит натуральные и стоимостные показатели, о чем упоминалось ранее. План 3-го, 4-го и 5-го года схематично представлен на рис. 26. Пятилетнее планирование будет ограничено внутренним контуром оперативного планирования (оборот, затраты и прибыль). Перспективный бюджет – это скелет бюджета.

Оперативное планирование заключается в разработке системы бюджетов, или в проведении плановых расчетов. Однако наряду с бюджетом в системе оперативного планирования должны составляться *планы мероприятий*, где намечены конкретные мероприятия по выполнению оперативного бюджета, такие как рекламные акции, сбытовые кампании по созданию торговых представительств, поиску персонала, а также переговоры о финансировании.

ДИСПОЗИТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Диспозитивное планирование – это *процесс регулирования*. Рассматривая суть этого процесса, можно снова обратиться к аналогии с путешествием. При стратегическом планировании определяются цель путешествия и вид транспортного средства. Предположим, выбран автомобиль. При оперативном планировании определяются в деталях маршрут движения, необходимое время и затраты. В пути водитель должен осуществлять регулирование: ехать быстрее, если он начинает опаздывать; тормозить, если неожиданно сбоку выезжает другая машина; совершать обгон, предварительно диспозитивно

запланировав его; возможно, неожиданно воспользоваться объездом и в этом случае дополнить оперативный план поездки диспозитивным планом.

При диспозитивном планировании, или регулировании, намечаются корректирующие мероприятия, позволяющие конкретным подразделениям держаться планового курса. В ходе диспозитивного планирования может выясниться, что первоначально составленный план не будет выполнен или будет перевыполнен. Инструментарий диспозитивного планирования составляет сопоставление плановых и фактических показателей, т.е. противопоставление фактических и заданных в оперативном плане величин. Так, при оперативном планировании план реализации согласуют с данными о располагаемых производственных мощностях в часах, чтобы проверить, соответствуют ли потребности возможности их удовлетворить или они только еще должны быть взаимоувязаны с помощью инвестиций и найма новых сотрудников. К диспозитивному планированию относится регулирование производственного процесса, которое позволяет преобразовывать по периодам текущий план реализации в план производства с использованием в качестве буферов складов. К диспозитивному планированию относится текущий (еженедельный или ежемесячный) контроль ликвидности в соответствии с намеченным при оперативном планировании курсом. Диспозитивным будет также регулирование внедрения строительного проекта в соответствии с заданным сетевым графиком на основе сопоставлений плановых и фактических показателей в контрольных точках.

Однако ни в коем случае нельзя считать, что диспозитивное планирование ведет к изменениям в оперативном плане. Оперативный план меняется только в случае изменения одной из четко сформулированных предпосылок стратегического плана. В ходе планирования это событие и без того часто совпадает с началом составления нового оперативного плана на следующий год.

Насколько сильно диспозитивное планирование может отличаться от оперативного планирования, показала забастовка авиадиспетчеров. Эта «прогулочная» забастовка продолжалась более двух месяцев. Каждый рейс (прежде всего на внутренних авиалиниях) сопровождался большими опозданиями самолетов. Диспозитивное планирование деятельности авиакомпаний и пассажиропотока в значительной степени происходило «вокруг» расписания полетов. Диспозитивное планирование было направлено на то, чтобы, действуя «вокруг» расписания и выбирая обходные пути, все-таки дос-

тичь цели, пусть и с существенным опозданием. Однако несмотря на это расписание полетов изменено не было.

Оперативный план по реализации также не должен быть изменен только потому, что в течение бюджетного года ситуация на рынке настолько ухудшилась, что первоначальный план уже не может быть выполнен. Здесь по аналогии с рассмотренным примером о забастовке авиадиспетчеров следовало бы предоставить информацию об отклонениях, которые невозможно устранить. Однако при диспозитивном планировании регулирование процесса изготовления продукции должно, конечно, базироваться на фактических данных о поступающих заказах. В экстремальном случае диспозитивное планирование может заключаться даже во введении укороченного рабочего дня и вынужденных отпусков. В соответствии с этим следует скорректировать текущие нормативы затрат и результатов работы предприятия (*current work standards*), что осуществляется с помощью гибкого бюджета затрат и результатов (см. гл. 9).

Приведенные на рис. 27 и 28 примеры форм отчета о реализации и финансового отчета являются инструментами диспозитивного планирования в *сфере производства и реализации, а также в финансовой сфере.*

ПРЕД-ПРИЯТИЕ	ОТЧЕТ О РЕАЛИЗАЦИИ					1
1. Поступление заказов (в тысячах)						
Продук- товое отделение	Отчет- ный месяц	Нарас- тающим итогом с начала года	Годо- вой бюд- жет	Общее откло- нение от бюд- жета	в том числе	
					вре- менной сдвиг	отличие от бюд- жета
A						
B						
C						
D						
E						
2. Фактури- рование (в тысячах)						
Продук- товое отделение	Отчет- ный месяц	Нарастающим итогом с начала года		Общее откло- нение от бюд- жета	в том числе	
		факти- чески	по бюдже- ту		вре- менной сдвиг	отличие от бюд- жета
A						
B						
C						
D						
E						
3. Портфель заказов (в тысячах)						
Продук- товое отделение	Конец отчет- ного месяца	Конец предшест- вующего месяца	Общее отклонение от бюджета	в том числе		
				вре- менной сдвиг	отличие от бюд- жета	
A						
B						
C						
D						
E						

Рис. 27. Отчет о реализации с представлением информации об отклонениях от бюджета

СТРУКТУРИРОВАНИЕ ПОНЯТИЙ В ПЛАНИРОВАНИИ

Выделение в системе планирования предприятия *стратегического, оперативного и диспозитивного* планирования соответствует вертикальной оси представленного на рис. 29 куба планирования. Он отражает содержание планирования. Поскольку планирование – то же самое, что процесс принятия решений, то их содержание также будет совпадать.

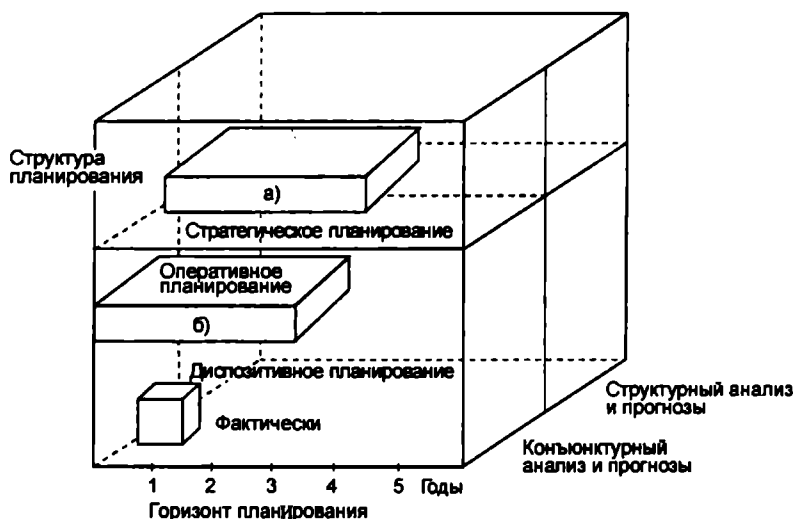


Рис. 29. Куб планирования

Стратегическое планирование, как уже говорилось, дает ответ на вопрос: *что нужно делать или что можно сделать?* На некоторых предприятиях стратегическое планирование называют планированием *развития предприятия*. В этом случае речь идет о *потенциале*. Этот потенциал следует понимать как способность решать проблемы потребителей. Необходимо выяснить, была ли поставлена задача, которая *имеет отклик на рынке и с решением которой можно справиться*. Компетентность в решении проблем означает следующее: клиенту это нужно и мы способны сделать это хорошо или даже лучше, чем конкуренты. Потенциал и деятельность предприятия тесно взаимосвязаны. То, что должно быть сделано, нужно еще уметь делать. А значит, необходимо *владеть определенным ноу-хау*.

Вместо термина «стратегическое планирование», имеющего военный оттенок, можно бы было употребить термин «перспективное планирование» (*quo-vadis*). Такое словосочетание особенно хорошо подходит для интерпретации модели «ПУТЬ (предприятия)», представленной на рис. 1.

Оперативное планирование дает ответ на вопрос: *как это реализовать?* В ходе такого планирования разрабатываются мероприятия по реализации продукта с указанием ответственных (одновременно затрагивается тема руководства персоналом). Кроме того, к оперативному планированию относятся, как уже упоминалось, формирование системы бюджетов, плановые расчеты, которые позволяют ответить на вопросы: какой будет оборот; какие затраты необходимы; как будет финансироваться весь пакет мероприятий?

Диспозитивное планирование дает ответ на вопрос: *как реагировать на отклонения?* Все то, что при оперативном планировании можно наметить в общих чертах, должно *регулироваться* посредством *диспозитивного планирования*, если происходят отклонения.

Горизонтальная ось на рис. 29 – это горизонт планирования. *Планирование разделяется на кратко-, средне- и долгосрочное.* Причем благодаря окну, открывающемуся на передней грани куба планирования, видно, что стратегическое планирование может быть краткосрочным и что необходимо иметь также долгосрочное оперативное расписание движения. Прежде всего следует подчеркнуть, что планирование *становится стратегическим не потому, что рассматривается долгосрочный период.* Часто стратегическое планирование называют долгосрочным. Например, на автопредприятии формирование политики выбора модели, удовлетворяющей определенным требованиям клиентов, будет относиться к стратегическому планированию. Кривая затрат, построенная для 8-летнего жизненного цикла модели, показывает долгосрочную перспективу планирования и одновременно оперативный уровень при планировании сбыта. По поводу графика возникает все тот же стратегический вопрос о потенциальной способности претворить намеченное в жизнь.

Информационную базу планирования составляют *аналитические исследования и прогнозы.* Следует различать конъюнктурный (количественный) и структурный (качественный) виды анализа, образующие основу стратегического планирования и представленные на рис. 29а.

Вид анализе Источ- ник данных для анализа	Структурный (качественный) анализ и прогнозы	Конъюнктурный (количественный) анализ и прогнозы
Внутрифирменные исследования: анализ деятельности предприятия	Сильные и слабые стороны собственных продуктов и рынков Возможности развития потенциала успеха Факторы размещения производства Способность к кооперации Отношения между собственниками (групповые интересы) Инновационный потенциал	Динамика сбыта в разрезе изделий, каналов сбыта и групп клиентов Шансы, связанные со снижением удельных затрат как следствие увеличения объемов производства Внутрифирменные годовые ритмы (например, обусловленные графиком отпусков)
Внешние наблюдения: анализ внешней среды	Сильные и слабые стороны продуктов конкурентов Технологические тренды Виды потребности (целевые группы потребителей) Направления в моде (модели поведения, например джинсовая волна) Структура сырьевых рынков Факторы воздействия окружающей среды Ключевые узкие места внешней среды (энергоресурсы)	Величина спроса Рост цен на материалы Рост заработной платы Сезонные колебания спроса Прогнозы погоды Рост численности населения

Рис. 29а. Виды анализа

Каждый блок планирования может быть изображен как кирпичик куба планирования или как ящичек комода. Любой такой ящичек имеет высоту (*тип принятия решения*), ширину (*длительность рассмотрения*) и глубину (*обоснование решений с помощью предположений, аналитических исследований, прогнозов, сценариев*). Стратегический ящичек должен быть открытым справа, поскольку стратегическое планирование не ограничено временными рамками. Тем более важно, чтобы на практике стратегические планы пересматривались в согласованные контрольные сроки, заранее отмеченные в календаре. Оперативное планирование, напротив, всегда

ограничено рамками планового периода (либо в форме плана на один хозяйственный год, либо, например, в форме среднесрочного пятилетнего плана).

Для того чтобы показать все это, можно использовать обычную формулировку: *«При плохой погоде праздник состоится в зале»*. Найдем место для этой ситуации в кубе планирования. Итак, «при плохой погоде» – это предмет анализа и прогноза. Будет праздник «проведен» в зале или в саду – вопрос оперативного планирования. Поскольку предположение не дает полной гарантии, следует составить оперативный альтернативный план. Ведь в итоге нужно, чтобы в день праздника, когда с погодой все станет ясно, можно было быстро переменить план. И в этом случае зал не должен быть кем-то занят. Проведение праздника в зале или в саду – это планирование мероприятия. Каковы будут затраты по бюджету на одного приглашенного на праздник, покажут плановые расчеты: речь здесь идет о бюджете на одного человека для «твердого» продукта на тарелках, для «мягкого» продукта (software) в бокалах и, конечно, о том, чего будет стоить вся эта суета.

В общем, чем больше усилий направлено на разработку оперативного плана в соответствии с принципом *«что произойдет, если ... или если не ...»*, тем лучше возможности для импровизации в диспозитивном планировании. Именно поэтому планирование и импровизация не являются противоположностями. Только тот может умело импровизировать, кто понимает что-то в планировании.

Что представляет собой стратегическая часть праздника? Здесь на первый план выступает вопрос: приросту какого потенциала служит этот праздник? Это встреча коллег по профессии или просто соседей? Праздник должен придать им новые силы. Однако сразу становится очевидным, что стратегическое планирование намного абстрактнее или более теоретическое, чем оперативное. Именно поэтому в стратегической области часто говорят о слабых сигналах, в то время как оперативное планирование (прежде всего финансовое) дает жесткие сигналы управления.

ФОРМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

На рисунке 30 представлен еще один пример заложенного формулы стратегического планирования на предприятии, производящем лыжи.

Предприятие	ПРОДУКТОВОЕ ОТДЕЛЕНИЕ / РЕГИОН / ПРОДУКТ	Подписи	Дата _____	СТРАТЕГИЧЕСКОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ
Внешний рынок				
1. ЦЕЛЕВАЯ КАРТИНА Описание задач	Фирма-производитель товаров для спортсменов-профессионалов «Pioneer & Partner» предлагает товары для спорта Семейное предприятие	Международная сбытовая организация, национальное производство		
2. ПОСТАНОВКА ЦЕЛЕЙ На 5 лет с разбивкой по годам	_____ ROI/СП II – улучшение показателя _____ % – доля рынка при доле собственного капитала _____ %			
3. СТРАТЕГИИ Пути достижения целей	Собственное производство ассортимента лыж для бега на дальние дистанции; матричная структура организации сбыта			
4. ПРЕДПОСЫЛКИ Структурные плановые предпосылки, касающиеся моделей поведения у других	Конкурент X будет выпускать аналогичную продукцию: да * нет	* Желательно для выработки собственной стратегии, поскольку есть потребность в освоении нового типа продукции		
5. МЕРОПРИЯТИЯ Мероприятия, необходимые для реализации принятых стратегий	Создание собственного производства (что означает инвестирование средств) Организация менеджмента по продуктовым группам: беговые лыжи + горные лыжи			

Рис. 30. Формуляр стратегического планирования

В разделе «Стратегии» названы три стратегии: продуктовая, ориентированная на определенную целевую группу клиентов, – «Ассортимент лыж для бега на дальние дистанции»; производственная (собственное производство); организационная (менеджеры по продуктам вместе с региональными менеджерами по сбыту образуют матричную структуру).

В разделе «Предпосылки» речь идет не о том, чтобы запротолировать предположения в соответствии с третьей осью куба планирования, а о том, чтобы показать, какими будут модели поведения у других. Этими «другими» могут быть конкуренты (как на рис. 30), штаб-квартира для дочерних обществ или продуктовых групп либо законодательные органы.

Мероприятия в формуляре следует понимать как действия, необходимые для ... Они еще не являются оперативными, поскольку прежде всего не хватает того, что есть на рис. 30б, – сроков.

Дополнительно к формуляру стратегического планирования может оказаться полезной матрица перспектив, позволяющая формировать определенные мнения (рис. 30а). В графах матрицы приведены данные о продуктах, а в строках – данные о рынках. Первичными для рынка являются целевые группы конечных потребителей. С этой точки зрения нужно решить вопрос, какой источник в качестве канала сбыта пригоден для удовлетворения их потребностей. Однако часто может оказаться целесообразным использовать матрицу перспектив для поиска в ее левом нижнем поле новых каналов сбыта или новых региональных рынков.

		Продукты	
		Имеющиеся	Новые
Имеющиеся	Рынки	Горные лыжи	
	Спортсмены-лыжники	X	Одежда, аксессуары L?
Новые	Специализированный спортивный магазин		Теннис L? Полная экипировка
	Новые	Специальный отдел в универмаге Лыжи по почте	Продуктовое отделение «Спортивная одежда»

Линия безопасности

Рис. 30а. Позиционирование в поле стратегической матрицы

Такой метод необходим при стратегическом планировании, а именно: при *позиционировании*. При оперативном планировании формируются показатели, при стратегическом планировании более важным является получение определенного спектра мнений. И здесь, как это ни забавно, *точность заключается в расплывчатости формулировок*. Для стратегического планирования необходимо еще видение перспективы взаимодействия в команде: овладение методами и стилем *совместной выработки групповых представлений*.

Одной из техник, применяемых с этой целью, является *мозговой штурм*. Его участники записывают все возникающие у них идеи на карточках. Каждый может сделать это, не подвергаясь влиянию и не становясь источником идей и мнений для других участников. Контроллер должен представить схему (рис. 30а) на стенде, чтобы затем разместить на нем эти карточки. Если какое-то предложение окажется ближе к полю «Имеющиеся продукты/имеющиеся рынки», то *синергический эффект*, заключающийся в соответствии уже существующему положению вещей, будет больше. Если карточку разместить дальше, то потребуются более длительный обучающий процесс. Именно поэтому была проведена *линия безопасности*. Если двигаться от нее по часовой стрелке, то оказываешься все дальше от области собственного опыта. Для воплощения идей из правого нижнего поля требуется больше всего времени и денег на обучение.

Основная проблема заключается в том, чтобы хорошо сработавшая команда, не занимающаяся самообманом, сумела вовремя заметить, не слишком ли далеко новая продуктовая или рыночная концепция уводит от проторенной тропинки или воспринимается рынком как долгожданная. Если реалистично воспринимать такие слабые сигналы и уметь договариваться между собой, то можно избежать возникновения некоторых убыточных проектов. Вместе с тем, если довериться себе и принять решение идти по новому пути, нужно быть готовым к преодолению зоны, требующей средств на обучение, и, конечно, иметь возможность для ее финансирования.

В связи с этим стратегическое и оперативное планирование нельзя полностью разделять, напротив, они взаимообусловлены. А цель по улучшению финансового результата только тогда может быть внесена в формуляр на рис. 30, когда уже проведено планирование результата в рамках бюджета по ступенчатым суммам покрытия.

ОПЕРАТИВНЫЙ ПЛАН МЕРОПРИЯТИЙ

На рис. 30б представлен пример плана оперативных мероприятий. Акция названа, о ее стратегическом назначении, вытекающем из рис. 30, упомянуто. Оперативными являются прежде всего сроки. Как говорится, прилежными становятся, когда ограничены сроки. Оперативно должен быть также выяснен вопрос, кто должен все это реализовывать. Затем документ рассматривается уже со стороны бюджета. Как повлияет проведение мероприятий на изменение результата? Как будет финансироваться проект? Какое движение основных и оборотных средств это вызовет? И снова планирование финансового результата покажет, какая дополнительная сумма покрытия будет получена, какой дополнительный (с учетом амортизации) денежный поток будет направлен на финансирование проекта.

ДОЛГОСРОЧНОЕ ОПЕРАТИВНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И ГОДОВОЙ ПЛАН ПОСТУПЛЕНИЯ ЗАКАЗОВ

Необходимо отметить, что долгосрочное оперативное планирование финансового результата должно опираться на предварительные оценки доли и емкости рынка и только потом должны быть определены объемы реализации продукции в натуральном выражении. Пусть вы составили для себя план реализации на ближайшие годы, в который заложили процент ежегодного роста продаж. В соответствии с этим планом на пятый год оптимистично намечен рост прибыли, только как раз теперь дело не идет. Поэтому следует задаться вопросом: увеличивается ли емкость рынка? И если да, то не следует планировать что-либо, ориентируясь только на продуктовые группы, необходимо переключиться с продукта на область *терапии*, охватывающую исследование причин прогнозируемых изменений рынка.

Рассмотрим, например, долгосрочный оперативный план для продуктовых групп «Шоколад в плитках» и «Конфеты». Следует ответить на вопросы: каковы модели поведения потребителей, действие которых вызовет дополнительную потребность в шоколаде; что случится, например, если цены на бензин вырастут вдвое; не приведет ли это к тому, что люди, находящиеся в пути, будут отказываться от обеда в ресторане, предпочитая съесть только плитку

ПЛАН НА 1981	ПРЕДПРИЯТИЕ / ПРОДУКТОВАЯ ГРУППА Спортивные лыжи	ДАТА: май '80 ПОДПИСЬ:	ПЛАН МЕРОПРИЯТИЙ / РАБОТ
--------------	--------------------------------------------------	---------------------------	--------------------------

Но-мер-мероприятия	Наименование мероприятия / работы	Цель работы	Ответственный за выполнение	Сроки		Улучшение результата, тыс. ДМ		Необходимое число чел./мес	Необходимые инвестиции, млн ДМ
				начало	окончание	19 __	19 __		
1	Приглашение на работу менеджера продуктовой группы	Обеспечение управления по продукту в рамках цепочки «продажа — производство — снабжение»	Руководитель отдела персонала	1.7.80	1.4.81			3	—
2	Создание специального производственного отдела	Разработка научно-рационализация производства, использование эффекта масштаба производства	Руководитель производственного отдела	1.7.80	30.6.81		+ 1,6	10	4
3	Обучение персонала региональных представителей продаж и продавцов нового ассортимента	Повышение культуры общения; предупреждение отказов продавать товары	Руководитель отдела сбыта совместно с управлением предприятия	1.10.80	31.6.81			—	—

Рис. 306. Форма плана оперативных мероприятий

шоколада? С таких вопросов может начинаться разработка сценариев, содержащих прогнозы поведения покупателей. Эти сценарии должны показать, насколько надежным может оказаться предполагаемый рост спроса на шоколад. Соответственно встанет вопрос: какой спрос ожидается на конфеты?

Второй вопрос: не связан ли рост объемов собственной реализации с увеличением доли рынка? Если доля рынка растет, как это предполагается в примере, приведенном на рис. 30в, то необходимо четко представлять себе, у кого *эту* долю рынка вы забираете. Ведь увеличение доли рынка возможно, только если отстывает конкурент. Ваши преимущества по сравнению с этим конкурентом должен показать анализ потенциала (см. рис. 23б).

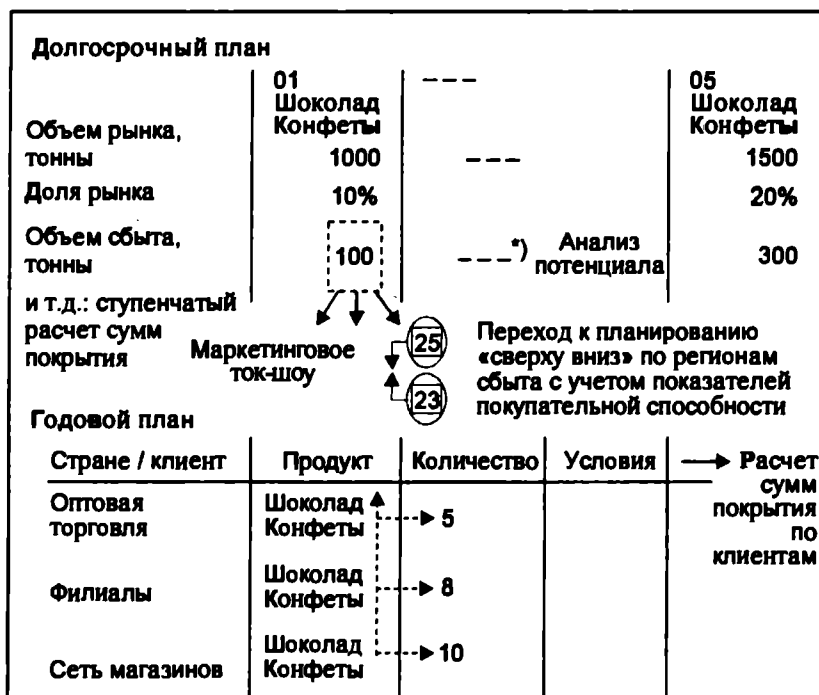


Рис. 30в. Согласование долгосрочного оперативного плана и плана поступления заказов текущего хозяйственного года

На основе долгосрочного плана менеджеры по продуктам задают «сверху» ориентировочные данные для составления годового плана поступления заказов по регионам сбыта. Встречный план, разрабатываемый «снизу» региональными представительствами, в рассматриваемом примере ориентирован на страну и клиента (см. рис. 30в), причем сначала собирают информацию о потенциальных клиентах и решают, какие агенты с какими клиентами должны работать индивидуально с целью получения заказов. Этот составленный по регионам сбыта годовой план поступления заказов вместе с долгосрочным планом реализации предприятия выносится на обсуждение на совещаниях по маркетингу с целью координации частных планов в процессе разработки комплексного плана предприятия. Долгосрочное планирование следовало бы проводить в первом полугодии, а планирование поступления заказов – в сентябре/октябре.



Глава 7

ЭЛЕМЕНТЫ СИСТЕМЫ ОПЕРАТИВНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Ключевым элементом системы планирования на предприятии является оперативное планирование, иначе говоря, система плановых расчетов, иногда называемая системой бюджетирования. В дальнейшем в центре нашего внимания будет находиться планирование на предстоящий хозяйственный год.

Как уже говорилось, оперативное планирование имеет:

- внутренний контур – планирование оборота, затрат и прибыли;
- внешний контур интегрированного планирования.

Для быстрого восприятия такого определения следует обратиться к рис. 34, на котором в нижней части внешнего контура показан блок планирования прибыли, являющийся внутренним контуром, соответствующим расчету управленческой прибыли на рис. 31.

СИСТЕМА РАСЧЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ, ЗАДАЮЩАЯ РАМКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТУРА ПЛАНИРОВАНИЯ ОБОРОТА, ЗАТРАТ И ПРИБЫЛИ

Приведенная на рис. 31 схема расчета является ключевой при планировании и регулировании прибыли. Она функционирует как центральный командный пункт, объединяющий все компоненты прибыли. Каждый крестик на рис. 31, представляющем собой руководство по практическому применению метода расчета управленческой прибыли, может характеризовать плановые, фактические или прогнозные значения показателей в соответствии с идеей относительно того, что любая информационная система менеджмента должна одновременно являться и системой планирования.

Расчет управленческой прибыли состоит из трех разделов.

	Продуктовые группы		Сумма	
	I	II		
Расчет результата (прибыли) от реализации				
Объем реализации в натуральном выражении	X	X	X	
Выручка на основе расчетных цен	X	X	X	
- Нормативное снижение выручки	X	X	X	
= Чистая выручка	X	X	X	
- Нормативные переменные затраты реализации	X	X	X	
= Сумма покрытия I	X	X	X	
Сумма покрытия I на единицу продукции	x	x	x	
СПО = сумма покрытия в % от оборота	x	x	x	
Сумма покрытия I на единицу загрузки узкого места	x	x	x	
- Прямые постоянные затраты по продвижению продукта на рынок	X	X	X	
= Сумма покрытия II (результат мероприятий по продвижению продукта на рынок)	X	X	X	
- Прямые постоянные затраты по продуктовой группе	X	X	X	
= Сумма покрытия III (результат продуктовой группы)	X	X	X	
Капитал, инвестированный непосредственно в продуктовую группу	x	x	x	
Рентабельность капитала продуктовой группы	x	x	x	
- Общие постоянные затраты и целевое значение показателя рентабельности капитала			X	
Стандартизованный результат			X	
Анализ отклонений	Сбыт	Производство	Закупки	Всего
+/- Отклонения нормативного и фактического снижения выручки	X			X
+/- Отклонения затрат по местам их возникновения	X	X	X	X
+/- Отклонения количества материалов		X		X
+/- Отклонения цен на материалы			X	X
	X	X	X	X
УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ПРИБЫЛЬ / УБЫТОК				X
Мостик согласования с расчетом балансовой прибыли				
+/- Постоянные затраты, обусловленные изменением незавершенного производства, запасов готовой продукции и активируемых собственных работ и услуг				X
+/- Балансовая/калькуляционная амортизация				X
+/- Проценты, налоги, дивиденды по сравнению с целевым показателем ROI				X
+/- Фактические/калькуляционные затраты на социальное обеспечение				X
+/- Распределение затрат по временным периодам				X
+/- Непредусмотренные затраты и выручка				X
БАЛАНСОВАЯ ПРИБЫЛЬ / УБЫТОК				X

Рис. 31. Система расчета управленческой прибыли

1. *Расчет результата (прибыли) от реализации*, который основывается на фактурированных данных.

2. *Анализ отклонений*, который позволяет формировать фактический результат на основе частично стандартизованных или сметных данных, используемых в расчете прибыли от реализации.

3. *Мостик согласования*, который дает возможность привести управленческую прибыль как целевой показатель контроллера в соответствие с балансовой прибылью как показателем финансовой отчетности.

1. РАСЧЕТ ПРИБЫЛИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ

Наименования граф в таблице на рис. 31 соответствуют ассортименту продукции, в которой выделены продуктовые группы. Базой для расчета прибыли от реализации является информация об обороте по отгруженной продукции, содержащая детальные сведения об обороте, переменных затратах и суммах покрытия по каждому продукту.

Снижение выручки в примере на рис. 31 характеризуется нормативными величинами в связи с выплатой бонусов и возмещением за услуги посредникам только в конце года. Это означает, что в блоке автоматизированного фактурирования базы данных по продуктам должны содержаться нормативные процентные ставки снижения выручки. Первая строка раздела «Анализ отклонений» показывает отделу сбыта, насколько велика разница между показателем снижения оборота, рассчитанного на основе нормативных ставок, и его фактическим значением. В первом полугодии эта разница положительна, к концу года она становится отрицательной.

Из чистой выручки вычитают нормативные переменные затраты. При составлении нормативной калькуляции в серийном производстве величины нормативных показателей переменных затрат и трудоемкости в узких местах для каждого наименования изделия могут сохраняться в соответствующих базах данных. При фактурировании расчет ведется построчно и умножение этих значений на количество отгруженных единиц продукции дает величину нормативных переменных затрат реализации за период.

Если производство на предприятии единичное и выполняется позаказная калькуляция, то в строке «нормативные переменные затраты реализации» стоят данные, полученные при окончательном калькулировании. Эти величины определяют исходя из фактического потребления материала по заказам и времени, фактически отрабо-

танного в конструкторских бюро и на производстве, причем для стоимостной оценки времени используются плановые ставки предельных затрат.

Сумма покрытия I служит, как уже говорилось, для оценки приоритетов при выборе наиболее выгодных изделий. Однако информационный смысл имеет не общая величина суммы покрытия, поэтому при принятии решений *следует использовать стратегические показатели.* Они отмечены маленькими крестиками на рис. 31 и представляют собой удельные величины, т.е. величины в расчете на единицу изделия (штуку) или один час, а большими крестиками обозначены величины, относящиеся к определенному периоду времени.

Если схема расчета результата от реализации выполняет функции плана по обороту, затратам и прибыли, то удельные стратегические показатели могут быть рассчитаны на основе данных годового бюджета (бюджетная величина годовой суммы покрытия делится на плановое количество единиц реализации за год; это дает плановую сумму покрытия на единицу продукции, что соответствует расчетам на основе данных нормативной калькуляции по изделию). Если же действует схема текущих расчетов за месяц, квартал или год, то значения стратегических показателей, полученные при годовом планировании, будут отличаться от данных расчетного периода. *Поэтому в течение года не следует менять оперативный план, на основе которого сформированы стратегические показатели и нормативные калькуляции.* Менеджеры отдела сбыта должны руководствоваться информацией, полученной из формуляра, с помощью которого определяют приоритеты в ассортиментной политике, остающиеся неизменными в течение бюджетного года, *чтобы иметь возможность в процессе диспозитивного планирования идти курсом на достижение плановых результатов по сумме покрытия.*

На рисунке 32 приведен пример формуляра. В нем представлены наиболее существенные данные нормативной калькуляции. Вертикальная жирная линия отделяет стратегическую информацию. Значения сумм покрытия слева от этой линии являются основой для определения *приоритетов в ассортименте*; величина справа от линии – основа *формирования цен реализации* путем поэтапного «пристраивания» к предельным затратам целевых сумм покрытия. Данные рис. 32 характеризуют проблемную ситуацию на одном фармацевтическом предприятии. Каждый продукт характеризуется определенной формой выпуска и размером упаковки. Поэтому для получения регулирующих параметров при проведения дифференциро-

Номер продукта	Наименование продукта	Форма упаковки	Размер упаковки	Цена прейскуранта за ЕР (единицу реализации)	Сюджда в %	Чистая выручка за ЕР	Предельные затраты за ЕР	Сумма покрытия за ЕР	СПО (СП в % от оборота)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1211	Гамма	Таблетки	20	40	30	28	21	7	25
1231	Альфа	Таблетки	20	24	30	16	10	6	37
1232	Альфа	Таблетки	10	14	30	9,8	6,3	3,5	36
1235	Альфа	Ампулы	3	15	33	10	6	4	40

Дневные дозы (ДД)	Сумма покрытия за ДД	Сумма покрытия в час загрузки узкого места	Минимальное покрытие прямых постоянных затрат на ЕР	Промежуточная целевая сумма покрытия на ЕР	Статаочная цель по сумме покрытия на ЕР	Сбщее целевое покрытие затрат на ЕР	Управленческий результат на ЕР (достигнута ли цель?)
11	12	13	14	15	16	17	18
6,6	1,06	Узкое место	4	25	3	28	0
6,6	0,91	отсутствует	3	13	3	16	0
3,3	1,06		1,7	6	1,3	9,6	0
3	1,33		2	3	2	10	0

Стратегические данные для проведения ассортиментной политики
 Расчет целевых цен и порога прочности по ценам (какие затраты останутся непокрытыми, если плановая цена реализации будет снижена)
 См. схему принятых решений для интерпретации стратегических показателей (рис. 33)

Рис. 32. Стратегический формулар определения приоритетов

ванной ассортиментной политики величина суммы покрытия на единицу реализации (ЕР) в графе 9 скорректирована в графе 12 на сумму покрытия на дневную дозу (ДД). Расчет сделан с учетом трехразового дневного приема лекарства (одна ампула средства «Альфа» соответствует дневной дозе).

Поскольку при планировании и регулировании стратегий реализации показатель суммы покрытия в зависимости от ситуации должен быть представлен в различных формах, с целью определения приоритетов рекомендуется руководствоваться приведенной на рис. 33 *схемой принятия решений*, которая позволяет сделать выбор подходящего показателя суммы покрытия из раздела «Расчет результата (прибыли) от реализации» на рис. 31. Из суммы покрытия I вычитаются сначала прямые постоянные затраты по продвижению продукта на рынок, заданные в форме бюджета на расчетный (плановый) период. Полученная величина суммы покрытия II позволяет оценить результативность рекламной и сбытовой стратегии (либо соответствующей плану, либо фактически не проведенной, что вызвало отклонения от плана). *Сумма покрытия II позволяет оценить мероприятия по продвижению продукта на рынок* или деятельность менеджеров по продуктам, которые отвечают за организацию реализации своей группы изделий.



Рис. 33. Схема принятия решений о приоритетности изделий при продаже

Из суммы покрытия II вычитаются прямые постоянные затраты по продуктовой группе, связанные с производством и управлением и представленные в виде одного бюджетного показателя. Получают сумму покрытия III, или результат продуктовой группы, или центра прибыли, позволяющую оценить деятельность ее руководителя. Конечно, в оценку деятельности менеджеров должны включаться также отклонения фактических затрат от намеченных в бюджете, которые детализированно учитываются по соответствующим местам возникновения этих затрат, а в разделе «Анализ отклонений» представляются соответствующие сводные показатели. Результат продуктовой группы может быть преобразован в относительный показатель рентабельности капитала, характеризующий данную продуктивную группу.

В итоговой графе (см. таблицу на рис. 31) из суммы покрытия III вычитаются общие постоянные затраты, а также величина целевого дохода с капитала, которая, как уже было показано в гл. 1, определяется с помощью целевой величины рентабельности капитала до выплаты налога на прибыль. Поэтому отрицательный стандартизованный результат, названный так по причине частичного включения в фактические данные стандартизованных и бюджетных величин, будет означать, что менеджеры не справились с достижением цели по доходности капитала.

2. АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ

Отклонения от бюджета и нормативов деятельности учитываются в форме корректировок постоянных затрат. Если они отрицательны (затраты ниже запланированных), то быстрее достигается цель по сумме покрытия. Положительные отклонения влекут за собой повышение величины целевого покрытия и, следовательно, увеличение потребности в суммах покрытия.

Отклонения группируются по функциональным отделениям «Сбыт», «Производство», «Закупки» (см. рис. 31), поскольку на их основе соответствующие руководители должны проводить корректирующие мероприятия (диспозитивное планирование). Каждая величина из информационного раздела «Анализ отклонений» в системе расчета управленческой прибыли получена сопоставлением плановых и фактических значений показателей, что позволяет отслеживать каждое отклонение. Эти процедуры подробно рассматриваются в гл. 9.

Управленческая прибыль является главным отчетным показателем службы контроллера (см. примеры в гл. 10). На нее сориентированы программы мероприятий по увеличению прибыли. Именно поэтому содержащаяся в данном показателе информация называется управленческой: ее могут использовать руководители для разработки мероприятий по совершенствованию деятельности предприятия. Что касается балансовой прибыли, то ее величина формируется с учетом предписаний налогового и торгового законодательства, которое не регулирует деятельность руководителей отделений «Сбыт», «Производство» или «Закупка» для улучшения ситуации с прибылью.

На этапе планирования сигнальная система раздела «Анализ отклонений» установлена на нуле. Значит, стандартизованный результат идентичен управленческому результату.

3. МОСТИК СОГЛАСОВАНИЯ

В разделе «Мостик согласования с балансовой прибылью» (см. рис. 31) приводят в соответствие управленческую и балансовую прибыль. В данном разделе устанавливается взаимосвязь между системой расчетов контроллера, которая не должна строиться на принципах бухгалтерского учета, и системой расчетов бухгалтера.

Уже первая позиция мостика показывает типичное отличие информационной системы контроллера от баланса. Постоянные затраты в расчете управленческой прибыли представлены в виде затрат за период. То же самое можно сказать об отклонениях. В балансе, напротив, оценка изменения незавершенного производства и запасов готовой продукции содержит определенную долю постоянных производственных затрат. Таким образом, через балансовые расчеты постоянные затраты одного периода переносятся в следующий период. Если объем производства больше объема реализации, т.е. запасы возрастают, то балансовая прибыль будет больше управленческой. Возникшая разница показана первой позицией раздела «Мостик согласования» с расчетом балансовой прибыли таблицы на рис. 31.

Таким образом, контроллер составляет отчет, соответствующий природе экономических процессов. Постоянные затраты (жалованье, аренда и т.п.) являются затратами определенного периода и должны быть покрыты за счет сумм покрытия, полученных в этом же периоде. Сами суммы покрытия как превышение выручки над переменными затратами могут возникнуть лишь при условии реализации, а не только производства. В балансе, напротив, за счет оценки, вклю-

чающей постоянные затраты, прибыль может быть показана, хотя реализация еще не состоялась. При единичном производстве с длительным циклом мы бы также рекомендовали контроллеру представлять общие постоянные затраты периода в виде целевого покрытия и включать их в расчет управленческого результата, даже если при этом продуктовая группа будет иметь только постоянные затраты периода без получения сумм покрытия, которые появятся только в конце срока выполнения заказа.

Преимущества описанного подхода подтвердила состоявшаяся на одной кондитерской фабрике дискуссия. Поскольку в летний период обычно наблюдался спад производства, при расчете прибыли от реализации постоянные затраты распределяли не в соответствии с календарным временем, а в виде целевого покрытия в соответствии с прогнозом реализации. Как следствие – в летний сезон результаты оказывались лучше, а большая их часть списывалась на последнюю треть года в связи с рождественскими распродажами. После того как из системы расчета управленческой прибыли постоянные затраты были перенесены в квартальные балансы, в летнем периоде появились отрицательные результаты реализации. Менеджер продуктовой группы пришел к заключению, что уже давно можно было подумать о диверсификации путем включения в производственную программу изготовления мороженого. Возможность успеха такого мероприятия в виде роста летних сумм покрытия нельзя было предусмотреть из-за «расслабляющего» воздействия применявшегося способа списания постоянных затрат. Хороший контроллер должен уметь показывать неприятные факты и не скрывать их с помощью вуалирования отчетных показателей, чтобы не рассердить отдел сбыта.

РАСШИРЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТУРА ПЛАНИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДО ВНЕШНЕГО КОНТУРА ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Система расчетов управленческой прибыли входит в общую систему оперативного планирования – только уже в виде одного из блоков бюджетного здания, вокруг которого сгруппированы другие блоки (рис. 34).

План по прибыли связан с *финансовым планом*. Если в плане по прибыли в расчет берется чистая выручка от реализации по данным счетов-фактур, то в финансовом плане помимо этого учитываются значения дебиторской задолженности по клиентам. В плане по прибыли в группу затрат по реализации включена смета на рекламные мероприятия. В финансовом плане, кроме того, учитывается, что рекламные мероприятия по выдвиганию на рынок новых изделий должны быть профинансированы заранее. План по прибыли требует достижения целевого покрытия годовых постоянных затрат, обусловленных прошлыми инвестициями. Финансовый план должен наряду с этим обеспечить финансирование инвестиционных объектов. План по прибыли «отдает в распоряжение» финансового плана наличные средства, т.е. ту часть сумм покрытия, которая не связана с необходимостью оплаты постоянных затрат. Простая схема пятилетнего финансового плана приведена на рис. 35.

Однако общее оперативное планирование объединяет внутренний контур планирования прибыли с контуром интегрированного планирования количественных показателей. Так, в план по прибыли вошли определенные ранее в блоке нормативной калькуляции (см. рис. 27) ставки предельных затрат на единицу продукции, что позволило рассчитать суммы покрытия как превышение чистой выручки над предельными затратами и использовать эти величины для принятия решений по улучшению стратегии реализации в рамках процесса планирования. Планирование количественных показателей опирается также на величины, которые вошли в нормативную калькуляцию переменных (продуктовых) затрат, которая базируется на рецептурах и спецификациях сырья, основных материалов и покупных полуфабрикатов, а также технологических картах и данных о трудоемкости изготовления изделий. Если рецептуры и спецификации рассмотреть поэлементно, то путем умножения соответствующих характеристик на предполагаемое количество единиц реализации, скорректированное на величину изменения запасов, получают количественное выражение потребности в различных видах материалов. Разбивка технологических карт по местам возникновения затрат и задание показателя трудоемкости, который затем умножается на количество изготавливаемых изделий, дает в результате показатель потребности в производственных мощностях, выраженный в часах.

В случае недостатка мощности оборудования формируют *план закупок* инвестиционных объектов, а также исходя из норм обслуживания – план потребности в основных производственных рабочих.

	Предше- ствующий год	Теку- щий год	Годы				
			1-й	2-й	3-й	4-й	5-й
Потребность в финансовых средствах Инвестиции в оборудование + Рекламные мероприятия при внедрении на рынок + Инвестиции в НИОКР + Оборотные средства Увеличение складских запасов Прирост дебиторской задолженности Увеличение наличных средств							
А. Итого потребность в финансовых средствах							
Финансирование Прибыль - Выплаты дивидендов - Налоги с распределенной прибыли - Налоги с удержанной прибыли + Амортизация + Чистые отчисления в пенсионные фонды							
Самофинансирование (денежный поток нетто) + Ссуды, предоставляемые владельцами предприятия + Прирост капитала							
Б. Собственные средства предприятия							
Превышение А/Б = уплата долгов Дефицит А/Б = при- влечение средств со стороны							

Рис. 35. Схема финансового планирования

Все планы в свою очередь зависят от *плана НИОКР* и оказывают влияние на него. Сфера НИОКР предлагает для плана реализации новые изделия и новые решения проблем клиентов (клиенты же сами иницируют новые идеи и, бывает, дают заказы под них). При планировании производства сфера НИОКР обеспечивает использование новых технологий (а проблемы производственного характера вызывают необходимость решения задач в области разработок и испытаний опытных образцов). Новые конструкторские решения обуславливают новые требования к планированию потребности в ресурсах, как материальных, так и трудовых (поставщики же нового сырья иницируют НИОКР). Сфера НИОКР оказывает воздействие и на складские запасы, поскольку конструктивные изменения изделий обесценивают хранящиеся на складе детали и изделия. Вместе с тем при планировании складских запасов необходимо влиять на НИОКР таким образом, чтобы изменения не вносились до тех пор, пока ценные материалы и сырье не будут израсходованы полностью.

Все стрелки на рис. 34 двусторонние, поскольку каждый план частично является следствием составления других планов и одновременно сам оказывает влияние на них. Наиболее очевидно это показывают взаимосвязи финансового и складского планирования. Складские запасы обуславливают потребность в дополнительных финансовых средствах. Напротив, установленные рамки финансирования лимитируют объемы складских запасов, что предьявляет еще большие требования к взаимоувязке плана реализации и плана производства.

Приведенный на рис. 36 простой пример показывает зависимость годовых планов реализации, производства и складирования напитков с разбивкой по месяцам. Как видно из таблицы, производство составляет 13 009 000 л, реализация – 12 500 000 л. Таким образом, с учетом начального складского запаса в размере 235 000 л к концу года запас возрастет до 744 000 л, достигнув максимальной величины в начале лета. Это связано с тем, что в середине лета реализация превышает производство, которое, кроме того, в августе закрывается в связи с отпусками работников, а значит, к началу лета уже необходимо иметь достаточно большие складские запасы. Разумеется, соответствующее влияние это окажет и на финансовое планирование (пример взят из книги: *Weber K. Planung in Schweizer Unternehmungen.* – Bern, 1965).

Месяц	Реализация			Производство			Складские запасы		
	количество бутылок		всего, тыс. л	количество бутылок		всего, тыс. л	количество бутылок		всего, тыс. л
	1/1	3/10		1/1	3/10		1/1	3/10	
Запасы на складе на 1.1							100	450	235
Январь	200	900	470	300	1350	705	200	900	470
Февраль	250	1000	550	400	1890	967	350	1790	887
Март	300	1200	660	750	3240	1722	800	3830	1949
Апрель	350	1300	740	750	2700	1560	1200	5230	2769
Май	500	2000	1100	800	3240	1772	1500	6470	3441
Июнь	700	3000	1600	750	1890	1317	1550	5360	3158
Июль	900	4000	2100	700	2700	1510	1350	4060	2568
Август	800	3500	1850	200	810	443	750	1370	1161
Сентябрь	500	2500	1250	400	2160	1048	650	1030	959
Октябрь	300	1500	750	300	1890	867	650	1420	1076
Ноябрь	250	1300	640	250	540	412	650	660	848
Декабрь	490	1000	790	200	1620	686	360	1280	744
Всего	5540	23 200	12 500	5800	24 030	13 009			

Рис. 36. План реализации, производства и складских запасов

ВЗАИМОСВЯЗИ МЕЖДУ ПЛАНАМИ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Взаимосвязи разных планов в интегрированной бюджетной системе показывает представленная на рис. 37 ступенчатая схема планирования на предприятии (идея такого представления принадлежит специалистам фирмы «HONEYWELL»). В данной концепции бюджетирования просматривается матричный принцип (который более подробно описан в гл. 11): слева по вертикали расположены преимущественно функциональные области, справа по горизонтали – сервисные службы.

В дополнение к рис. 34 на рис. 37 выделены поступления заказов, наличие заказов и фактурированный оборот (выставление счетов-фактур по факту отгрузки). Раздел «Планирование наличия заказов» дает на вход финансового плана информацию об авансовых платежах. Планирование потребности в персонале для реализации основано на планировании поступления заказов, а планирование объема исходящих счетов влечет за собой необходимость найма сотрудников, инвестиций и затрат на управление (бухгалтерия, отдел фактурирования). На рис. 37 все стрелки двусторонние, поскольку планы согласовываются по схеме с обратной связью.

Как показано на рис. 34, из плана по прибыли в финансовый план переносится показатель валового денежного потока, который должен быть преобразован финансовой службой в чистый денежный поток путем планирования платежей процентов за привлеченный капитал, налогов на прибыль и дивидендов.

Еще один пример иллюстрирует взаимосвязь планов в интегрированной системе оперативного планирования (рис. 38 – идея специалистов фирмы «SUCHARD»). Здесь четко выделен блок расчета управленческой прибыли, как это показано на рис. 31. Разработка такой схемы расчета (в нем стандартизованный результат идентичен управленческому результату) через проектируемый мостик согласования ведет к разработке налогового баланса и расчету прибыли/убытков за год (рис. 38).

Кроме того, на этой схеме особенно наглядно показано, каким образом разработка бюджета по реализации корреспондирует с бюджетами по снижению выручки, на рекламу, мероприятия по продвижению продукта на рынок, организацию складов готовой продукции, а также с планированием деятельности региональных торговых агентов.

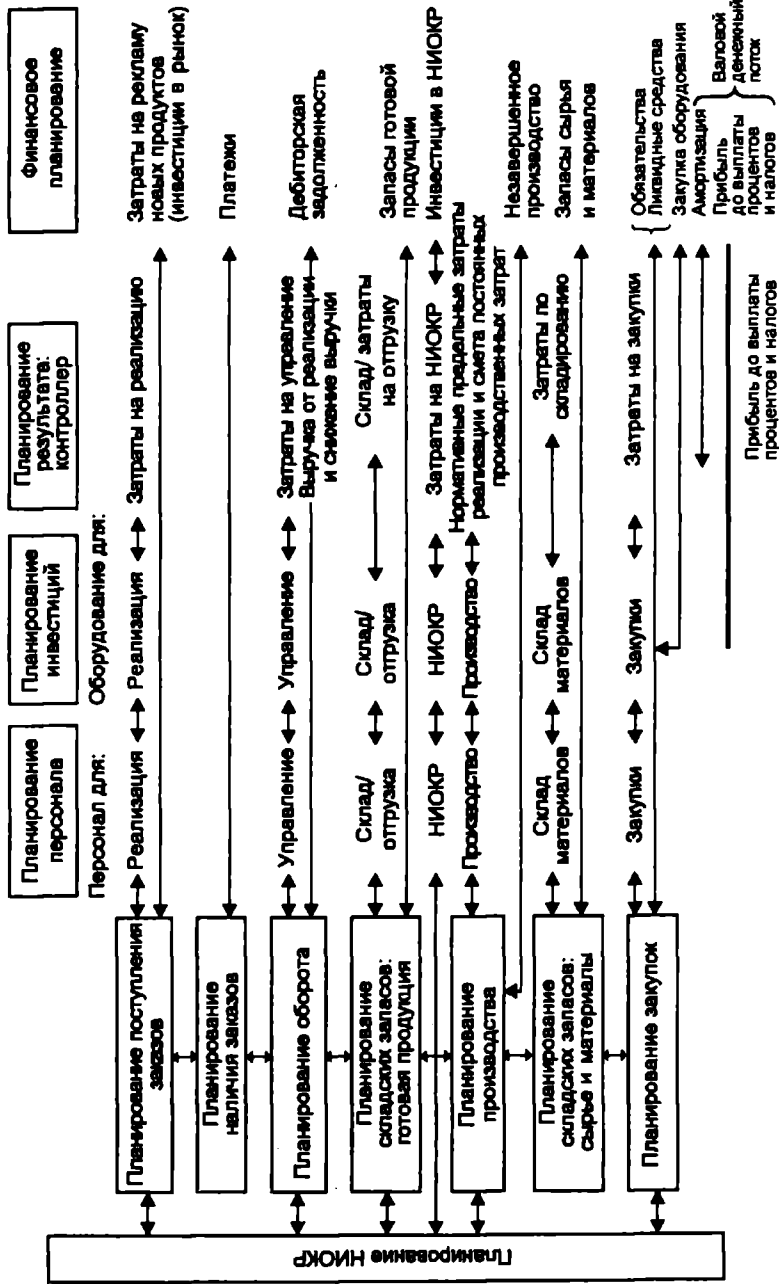


Рис. 37. Взаимосвязи между планами в системе оперативного планирования

ДЕРЕВО ПОКАЗАТЕЛЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ КАПИТАЛА КАК ОСНОВА ПОШАГОВОГО УЛУЧШЕНИЯ БЮДЖЕТА

Проверка проекта оперативного плана с точки зрения выполнения поставленных целей по показателям дохода с капитала, денежного потока, рассчитанных относительно оборота, и по различным удельным показателям результативности, например такому распространенному показателю, как оборот в расчете на одного человека, всегда будет выявлять несоответствия, данные о которых должны стать основой разработки *программы улучшения бюджета*. Не зря говорят, что ластик является важнейшим инструментом планирования. Особенно часто неудовлетворительный результат будет характеризовать целевой показатель рентабельности капитала. Возможно, цифры окажутся не такими плохими, как в ситуации с фабрикой пластмассовых изделий АО «Ламина» (см. гл. 5). Тем не менее целесообразно использовать пошаговый алгоритм действий, который поможет контроллеру системно подойти к «утряске» бюджета с целью его улучшения.

Такой пошаговый алгоритм позволяет получить формула показателя рентабельности капитала. Сама по себе рентабельность капитала является не чем иным, как показателем, характеризующим отношение прибыли (производственного результата) к инвестированному капиталу. В случае с АО «Ламина» программа улучшений касалась только оборота и сумм покрытия. Вопросы экономии затрат и более эффективного использования капитала остались за рамками рассмотрения, поскольку постоянные затраты были заданы без разбивки по элементам, а капитал – без разделения на основной и оборотный.

Для того чтобы разработать концепцию программы улучшения бюджета, показатель рентабельности капитала (ROI):

$$\frac{\text{прибыль}}{\text{инвестированный капитал}}$$

представляют в виде *формулы, ориентированной на мероприятия*:

$$\text{ROI} = \frac{\text{прибыль}}{\text{оборот}} \times \frac{\text{оборот}}{\text{инвестированный капитал}}.$$

Первая дробь в формуле – это *рентабельность оборота*, вторая дробь – *оборачиваемость капитала*.

Если предприятие на сегодняшний день имеет рентабельность капитала 8%, то эта величина может быть либо комбинацией рентабельности оборота, равной 1%, и 8-кратной оборачиваемости капитала, либо рентабельности оборота, равной 16%, и 0,5-кратной оборачиваемости капитала за год, либо любой другой комбинацией, в целом дающей 8%. Если необходимо разработать программу мероприятий по улучшению показателя рентабельности капитала, то начать можно с любой из составляющих ключевой формулы. Слева расположен доминирующий показатель для отдела сбыта, перед которым ставится цель обеспечить достижение не просто некоторого оборота, но оборота, дающего прибыль. Справа находится рабочая область по координации и регулированию планирования, прежде всего это тщательное согласование программы реализации и производственной программы, что в свою очередь позволяет уменьшить складские запасы и сократить технологические циклы.

Дальнейшее дезагрегирование компонентов формулы рентабельности капитала дает возможность построить *дерево показателя дохода с капитала, или рентабельности капитала* (рис. 39 и 39а). Здесь управленческая прибыль разлагается на такие составляющие, как сумма покрытия и постоянные затраты, оборот – на цены и объемы реализации, а инвестированный капитал – на основной и оборотный капитал. Далее дерево показателя рентабельности капитала разветвляется и дает набор детализированных мероприятий, представляющих собой *типовые рекомендации по улучшению показателя рентабельности капитала и его «привязке» к системе оперативного планирования предприятия*.

При рассмотрении позиций, связанных с улучшением показателя суммы покрытия, можно вернуться к ситуации «Киоск» из гл. 3. Там описывалось, какие преимущества дает определение приоритетов выгодности продуктов в программе реализации по критерию сумм покрытия. Такой подход справедлив не только для продукции, но и для клиентов и регионов. В случае оперативной необходимости в дополнительных постоянных затратах следует поставить минимальную цель в интересах сохранения сумм покрытия и уже исходя из этого определить достижимые рыночные цели, как это было сделано при планировании рекламного мероприятия на примере модели «Киоск». Очевидно, что более высокие цены реализации обеспечивают получение больших сумм покрытия, что относится также к снижению предельных затрат на основе проведения мероприятий функционально-стоимостного анализа.

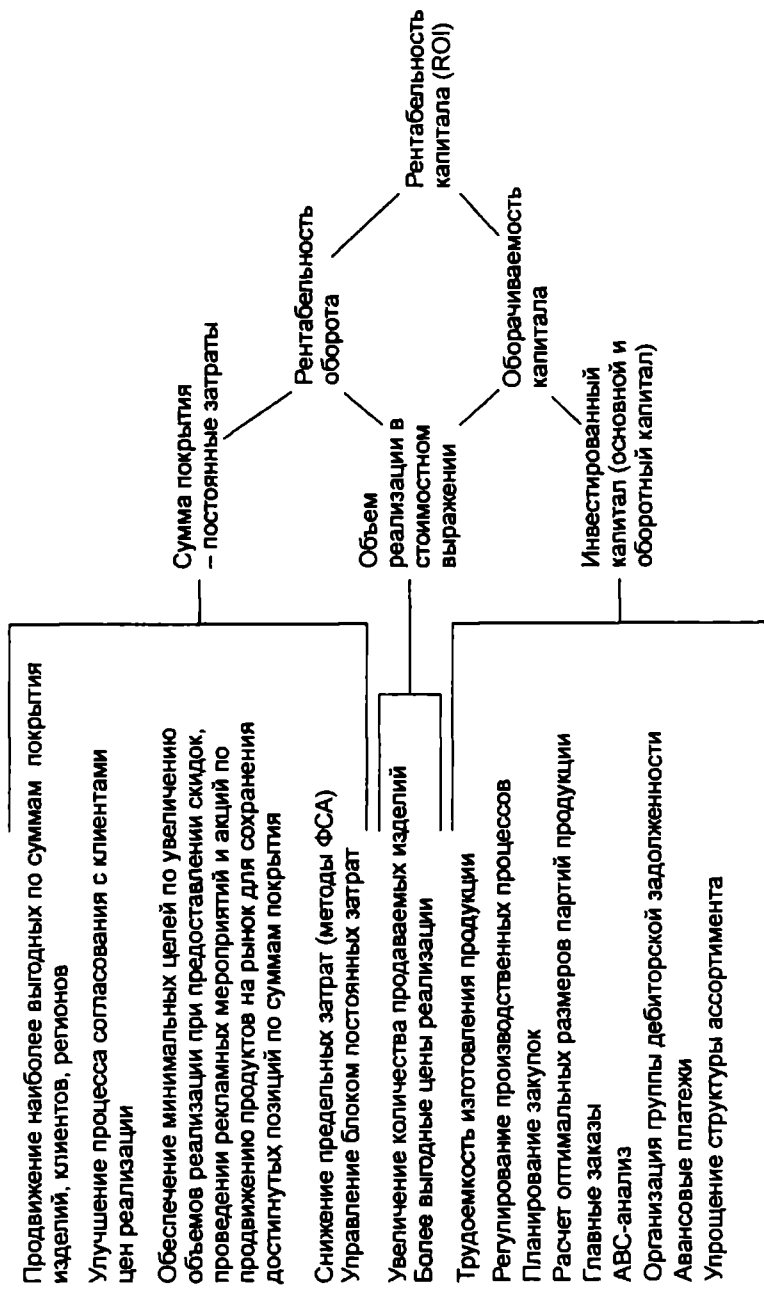


Рис. 39. Дерево показателя рентабельности капитала

Что же нужно делать с постоянными затратами, которые мы называем также структурными? Безусловно, мероприятия, стоящие за этими затратами, управляемы. Это обстоятельство никогда не подвергалось сомнению. Затраты на аренду помещения являются постоянными/структурными, а закупки топлива и косметический ремонт управляемы. Большое количество операций, выполняемых службой сервиса, обуславливает возникновение и больших затрат. Приведенные на рис. 39а нормативные показатели деятельности указывают на *постоянные затраты, обусловленные действием количественных показателей результативности*, а смета за период в размере 78 000 ДМ составлена независимо от количественных показателей результативности.

Часто мероприятия по снижению постоянных затрат заключаются просто в том, что перестают выписывать пару журналов, экономят на командировках, не посещают семинары, не стимулируют рационализаторскую деятельность или даже ограничивают рекламные акции на рынке. Подобные мероприятия мало что дают, однако они чрезвычайно успокаивают совесть, поскольку по крайней мере создается видимость деятельности.

Реальное снижение постоянных затрат происходит только в результате структурных преобразований, которые касаются преимущественно организации персонала, причем речь идет не только о том, что затраты обусловлены действиями самих работников. В данной ситуации рекомендуется поэтапно использовать короткую формулу-предложение (идея Е. Кюхле):

Необходим ли он (она) вообще?

Ударение в этом вопросительном предложении можно поставить на каждом из трех слов. *Необходим ли он (она) вообще?* Такой вопрос означает, действительно ли нужен вновь принятый работник? Вероятно, в процессе совершенствования организации труда на основе данных ведомости распределения работ, позволяющей выявить малозанятых работников, задачи нового работника останутся, но могут быть выполнены другими лицами.

Необходим ли он (она) вообще? Такой акцент влечет за собой необходимость аттестации менеджеров и рядовых сотрудников. Тот ли это человек, который может решить нерешенные задачи? Как можно помочь ему более эффективно выполнять его функции? В этом случае руководитель будет выступать в качестве тренера. Можно сэкономить на постоянных затратах, если достигать с помощью того же штата работников большей результативности. Такой

подход мотивирует значительно сильнее, чем так часто звучащие призывы к экономии котловым методом.

Необходим ли он (она) *вообще*? Нужна ли работа данного отдела или группы вообще? Что записано в функциональных обязанностях? Может быть, группа была создана под проект и «пережила» его, так что теперь находит себе занятия сама? На некоторых фирмах через определенные промежутки времени организуют переезды, чтобы одновременно выявить, в каких отделах (прежде всего штабных) «прижились» лишние функции, работающие и заставляющие других работать на себя.

На оборачиваемость капитала благоприятное влияние оказывают снижение трудоемкости продукции, согласованность программы реализации и производственной программы при наиболее возможных низких складских запасах, обоснованность расчета размера партий закупок, договоренность с поставщиками о соблюдении сроков поставок. Типичные для некоторых фирм главные заказы приводят к дополнительному связыванию капитала, поскольку выполнение обычных заказов задерживается до тех пор, пока не будет выполнен приоритетный заказ. ABC-анализ складских запасов, заключающийся в выделении деталей класса А, имеющих высокую стоимость, но используемых в небольших количествах (20% общего объема деталей на складе характеризуются 70% стоимости складских запасов), и вытекающее из ABC-анализа программное управление размещением дорогих, связывающих капитал А-деталей также направлены на достижение ускоренной оборачиваемости капитала. Хорошо организованная система предупреждения дебиторов, позволяющая предприятию быстрее получить деньги, тоже высвобождает капитал.

И вопрос о *сокращении ассортимента* относится к рассматриваемой теме. Чем большим количеством изделий и их сортов обеспечивается реализация, тем медленнее оборачивается капитал, поскольку растут складские запасы, усложняется организация производства из-за увеличения трудоемкости, а закупки необходимо размещать и складировать более дифференцированно, с учетом более широкого спектра сортности. Вместе с тем расширение ассортимента положительно влияет на первую составляющую формулы рентабельности капитала, поскольку появляются дополнительные обороты и суммы покрытия. Однако положительная величина рентабельности оборота, стоящая слева, не должна быть получена за счет появления в правой части ключевой формулы большей отрицательной величины, обусловленной усложнением программы и замедлением оборачиваемости капитала.

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ОТ НУЛЯ

Бюджетирование от нуля – категория *философии планирования*. Оно означает планирование от начала. Речь идет о том, что *прошлое не должно просто экстраполироваться* и что не следует планировать, ориентируясь на такой символ, как восклицательный знак, например: это ясно, мы всегда так делали! Да и шеф это сказал, а он-то лучше знает! Или совещание, на котором председатель спрашивает, есть ли кто-нибудь против. В этом случае решения могут приниматься по принципу «кратко, быстро и неправильно». Бывает и по-другому: главное – быстро, а правильно станет само собой. При таком подходе предполагается, что верные решения должны приниматься ежедневно, в процессе планирования по ходу событий. Бюджетирование от нуля требует умения ставить вопросы, помогающие *поиску решения, т.е. поиску пути к цели*.

Нулевой бюджет означает также, что бюджеты затрат должны составляться точно в соответствии с поставленными задачами и мероприятиями.

Предполагается, что не должно происходить намеренного создания резервов. Встречается подход, при котором плановые затраты, например на рекламу, рассчитываются в процентах от планового оборота (пусть эта величина по данным прошлого периода составляет 6%). В соответствии же с методом бюджетирования от нуля сначала следует разработать проекты и наметить мероприятия по рекламе, составить для них сметы затрат и лишь затем проверять, насколько сложившееся на практике соотношение между затратами на рекламу и оборотом (6%) совпадет с соответствующей плановой величиной.

При методе бюджетирования от нуля создаются пакеты решений, для которых особо важное значение имеют обозримость, адресность и ограниченность средств при разработке бюджета. Применение данного метода предполагает, таким образом, владение *искусством постановки и решения локальных задач*, которые подобно *оазисам в пустыне* имеют четко очерченные границы.

Если речь идет о философии метода, то правила бюджетирования от нуля будут применимы также для методов анализа постоянных затрат. До сих пор при составлении бюджетов затрат часто используют обобщенное понятие «покрытие постоянных затрат в ДМ» без расшифровки входящих в него составляющих. Однако для планирования постоянных затрат, как и переменных, необходимы нор-

мативы, устанавливающие связь между затратами и результативностью управленческих видов деятельности.

Представленная на рис. 40а и 40б форма сметы затрат административного места возникновения затрат (МВЗ) составлена по методу бюджетирования от нуля. Например, жалование технических работников, занимающихся обработкой счетов клиентов, зависит от показателя результативности этого вида деятельности, т.е. от количества счетов. Жалование фрау Боймлер не зависит от количественных показателей результативности аналогичных видов деятельности.

В формах на рис. 40а и 40б речь идет о постоянных затратах, хотя специально об этом не упоминается. Затраты подразделяются на пропорциональные и постоянные только для МВЗ в производстве по выпуску продукта, предназначенного для продажи. *Бухгалтерия дебиторов* в примере на рис. 40а и 40б является административным МВЗ, хотя можно представить себе ситуацию, когда объем предоставляемых предприятием услуг связан с ведением бухгалтерского учета по доверенности и представлением интересов клиентов в налоговом ведомстве. В данном случае эти услуги становятся элементом рыночных отношений, имеют свою цену на рынке, должны иметь калькуляционную оценку по предельным затратам, позволяющую рассчитать сумму покрытия. В нашем примере группа дебиторской задолженности в составе бухгалтерии рассматривается как административное МВЗ.

Для группы постоянных затрат нормативами управленческих видов деятельности могут быть:

- *базовые количественные показатели*, характеризующие объем выполняемых по видам деятельности работ;
- *удельные показатели*, выражающие уровень обслуживания;
- *нормы соответствия*, которые, как уже упоминалось, часто представляются в процентах от оборота.

Для базовых количественных показателей могут быть определены *ставки затрат*, представляющие собой *тарифы постоянных затрат*, или *тарифы за единицу* объема выполненных работ. С их помощью можно составить подробную калькуляцию цены, осуществить внутренний взаимозачет услуг для центров прибыли; прежде всего именно рассматриваемые на примере группы дебиторской задолженности ставки затрат по видам деятельности административного МВЗ можно бы было использовать в системе расчетов сумм покрытия по клиентам.

СМЕТА ЗАТРАТ		Лист: _____	
Отделение: МВЗ/ответственный:		Финансы Бухгалтерия/группа дебиторской задолженности (фрау Боймлер)	
Период:		Дата: _____	
№ счета	ЭЛЕМЕНТ ЗАТРАТ (затраты на персонал)	Сумма, ДМ	НОРМАТИВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
4022	Заработная плата вспомогательных рабочих		
4031, 4032, 4033	Надбавки к заработной плате		
	Калькуляционные социальные отчисления на заработную плату		
4200	Жалованье двух счетных работников с жалованьем 2800 ДМ, включая социальные отчисления Проводка 100 000 счетов-фактур, платежей; 20 000 кредитовых/дебетовых записей Четырех технических работников с жалованием 3200 ДМ, включая социальные отчисления (проверка платежей, сроков, условий по 5000 клиентов, 3600 · 20 ДМ/ч, включая социальные отчисления) (корреспонденция по счетам, 3360 · 20 ДМ/ч) (напоминания через автоматизированную систему, 144 · 20 ДМ/ч) (расчет бонусов с оборота, 260 · 20 ДМ/ч) Одного специалиста высокой квалификации (оценка и проверка платежеспособности клиентов, обработка сложных случаев, подготовка юридических документов)	67 200 153 600 (72 000) (67 200) (2860) (5200) (48 000)	проводок 120 000 (0,56) 5000 счетов клиентов (14,40) 21 000 писем (3,2) напоминаний (0,36) расчетов (1,3)
4201	Оплата сверхурочных (в связи с болезнями, обучением и другими причинами) 160 ч · 20 ДМ/ч	3200	
4202, 4203	Надбавки к окладам 25% от сверхурочных	800	
	Калькуляционные социальные отчисления на жалованье (приведены выше)		
	СУММА ЗАТРАТ НА ПЕРСОНАЛ	272 800	

Рис. 40а. Форма сметы затрат административного места возникновения затрат (МВЗ) (затраты на персонал)

СМЕТА ЗАТРАТ		Лист: _____	
Отделение:		Финансы Дата: _____	
МВЗ/ответственный:		Бухгалтерия/группа дебиторской задолженности (фрау Боймлер)	
Период:		(год)	
№ счета	ЭЛЕМЕНТ ЗАТРАТ (Материальные затраты)	Сумма, ДМ	НОРМАТИВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
442, 443, 444	Содержание оборудования в исправном состоянии		
456	Прочие косвенные затраты		
457	Бланки, канцелярские принадлежности Счета, карточки и др.	5000	
458	Командировочные расходы		
459	Затраты на телефон	6000	
460	Порто, фрахт		
461	Газеты, журналы		
494, 495	Консультационные услуги		
496, 497	Налоги, страхование		
514	Судебные издержки 200 случаев · 500 ДМ/сл.	100 000	
516, 517, 518	Банковское обслуживание Инкассаторское бюро, 2% с оборота, 1 млн ДМ	20 000	
520	Справки 500 случаев · 100 ДМ/сл.	50 000	
	Затраты на помещение 7 раб. мест · 10 м ² · 60 ДМ/ м ² /раб. мест	4200	
	Услуги вычислительного центра 8000 авт. напоминаний · 1 ДМ/напом.	8000	автоматических напоминаний (1,0)
	Услуги централизованного машинописного бюро 3360 · 20 ДМ/ч	67 200	21 000 писем (3,2)
	СУММА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ	260 400	
	СУММА ЗАТРАТ НА ПЕРСОНАЛ И МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ	533 200	0,53% оборота составляют общие затраты бухгалтерии дебиторов (оборот 100 млн ДМ) 60 дней – цель по среднему сроку оплаты счетов клиентами

Рис. 406. Форма сметы затрат административного места возникновения затрат (МВЗ) (материальные затраты)

Методом бюджетирования от нуля определяется *уровень постоянных затрат*.

Каждое действие имеет определенную причину. Возникает причина, по которой *новый работник должен прийти или покинуть команду*. Даже при необходимости чьей-то замены не следует говорить: «Ясно, тот или та должны занять это место». Напротив, необходимо поставить ситуацию под вопрос и подумать, каковы будут *последствия, если не сделать то-то и то-то*. Что произойдет, если определенные задачи не будут решены, а определенные мероприятия не будут проведены? Этот вопрос мог бы подтолкнуть к расстановке приоритетов в пакете задач и мероприятий.

Тем не менее причины такой постановки вопроса понимаются не всегда правильно. В медицине ситуация складывается аналогично. Предупреждающей терапией часто пренебрегают. Потом, когда наступает болезнь, срочно требуется врач.

Представленные на рис. 41 формы показывают, как следует использовать пакеты решений по методу бюджетирования от нуля. На примере МВЗ «Группа дебиторской задолженности» продемонстрировано преобразование формы сметы затрат, содержащей показатели за период, в форму, построенную по принципу «если отказаться от...».

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОСТАВЛЕНИЮ БЮДЖЕТА

При начале очередного цикла планирования целесообразно использовать форму так называемого *письма о планировании*. Организационно и по содержанию за его составление должна отвечать центральная служба контроллера.

Однако общий текст и подписи — дело руководителей верхнего уровня. Как могут выглядеть подобные рекомендации по разработке бюджета, покажем на примере наброска, идея которого принадлежит одному опытному практику-контроллеру.

Пакет по обоснованию решений Отделение: <u>Финансы</u> МВЗ: <u>Бухгалтерия/группа дебиторской задолженности</u> Ответственный: _____		Наименование: _____	Уровень производительности Повышение	Приоритет (ранг)	Дата:
Задачи: Как описано на рис. 40, однако необходимо усилить профилактические мероприятия	Бюджет	Изменения к Текущий год		Бюджетный год	
	Персонал				
	Затраты на персонал + ассистент менеджера по учету	тыс. ДМ + 60	тыс. ДМ		
	Материальные затраты + затраты на получение справочной информации Итого	+ 20 + 80			
Описание видов деятельности: Мероприятия 1–3, как на рис. 40, дополнительно: 4) текущая оценка платежеспособности на основе данных еженедельных обсуждений с отделом сбыта 5) получение дополнительной справочной информации					
Преимущества/недостатки (функционально-стоимостный анализ) Улубленный финансовый менеджмент в отделе сбыта (мышление денежными категориями)					
Нормативы деятельности		5000 счетов клиентов 24 000 индивидуальных писем 45 дней – цель по среднему сроку оплаты счетов клиентам			
Выводы в случае отсутствия дотации заявленного уровня Остается прежний уровень					
Альтернативы					

Рис. 41. Формы для обоснования принимаемых решений, направляемые «вниз» и «наверх»

Пакет по обоснованию решений	Наименование:	Уровень производительности	Приоритет (ранг)	Дата:
Отделение: <u>Финансы</u>		Снижение		
МВЗ: <u>Бухгалтерия/группа дебиторской задолженности</u>				
Ответственный:				
Задачи:	Бюджет	Изменения к Текущий год	Бюджетный год	
	Персонал			
<p>Как на рис. 40, однако при условии работы только с прежними клиентами</p> <p>Описание видов деятельности: Мероприятия 1–3, как на рис. 40а и 40б:</p> <p>а) больше типовых схем (меньше индивидуальности)</p> <p>б) с более длительными промежутками времени</p>	Затраты на персонал	тыс. ДМ	тыс. ДМ	
	– Двух технических работников	– 80		
	Материальные затраты + дополнительные услуги вычислительного центра (дополнительные типовые письма вместо индивидуальных)	+ 30		
	Итого	– 50		
Преимущества/недостатки (функционально-стоимостный анализ)				
Отдел сбыта не получает информации о стоимостных показателях достигнутого оборота				
Нормативы деятельности	4800 счетов за квартал 200 (новых) счетов в год 3800 индивидуальных писем 70 дней – цель по среднему сроку оплаты счетов клиентами			
Выводы в случае отсутствия датации заявленного уровня				
Минимальный уровень				
Альтернативы				

Рис. 41. Продолжение

ПИСЬМО О ПЛАНИРОВАНИИ на предстоящий год

Дорогие сотрудники¹,

это письмо дает сигнал к разработке бюджета на предстоящий год. Для того чтобы наше предприятие не отпавило путешествие в голубую страну туманов, а двигалось к поставленным целям в соответствии с расписанием и чтобы в пути оно могло быть сознательно управляемым, каждый руководитель в рамках поставленных перед ним задач должен нести ответственность за свой бюджет, а значит, и за создание одного из кирпичиков общего бюджета по принципу «снизу вверх».

Прошу Вас учитывать рекомендации, которые мы сформулировали в этом письме, и предлагаю использовать их в качестве общих ориентиров.

1. Общее описание ситуации

В международном масштабе общая экономическая ситуация будет улучшаться очень медленно. Большой подъем конъюнктуры пока не ожидается и произойдет не раньше середины предстоящего года. Колебания валютных курсов будут оказывать влияние на бизнес в следующем году.

В этот плохо прогнозируемый неустойчивый период гораздо важнее учитывать ожидаемые локальные отраслевые или специфические продуктовые тенденции развития, чем отслеживать общие экономические прогнозы.

В связи с этим продуктовые группы и центральные отделения, опираясь на свое глубокое знание деталей бизнеса, должны выработать собственную реалистичную позицию для формирования бюджета на предстоящий год.

2. Постановка целей по разработке бюджета на предстоящий год

Предстоящий год должен обеспечить получение денежного потока в размере 80 млн ДМ при достижении показателя ROI, в 2,5 раза превосходящего внутреннюю по стране процентную ставку (до налогообложения).

Такая постановка цели предъявляет высокие требования к планированию, но с учетом проведенной в последние годы подготовительной работы является вполне реалистичной. Даже достижения названной цели по денежному потоку еще недостаточно, чтобы собственными силами осуществить намеченные инвестиционные проекты в объеме 100 млн ДМ в предстоящем году и 100 млн ДМ в следующем за ним году.

Чтобы получить желаемые 80 млн ДМ, наряду с увеличением объемов реализации необходимо прежде всего увеличение маржинального дохода. При этом должны быть снижены постоянные затраты, т.е. затраты, связанные с организацией процессов и структур управления. В связи с этим руководители продуктовых групп и центральных отделений, заводов и дочерних обществ должны особое внимание уделять закрытию ненужных служб.

¹ Обращение к сотрудникам верхнего и среднего звена организационной структуры. – Примеч. ред.

3. Специальные рекомендации

3.1. Объемы реализации и суммы покрытия

Большие объемы реализации ожидаются прежде всего для новых продуктов, а также для тех групп, где произошло или предполагается расширение производственных мощностей. *Мы ожидаем достижения целей, поставленных при принятии решений об инвестировании. Следует форсировать освоение новых географических рынков, а также новых областей использования продукции.*

Таким же важным, как рост объема реализации, является необходимое улучшение показателя маржинального дохода. Общие суммы покрытия, или суммы покрытия на единицу продукции, должны быть реалистичными, несмотря на общую целевую ориентацию. *Сначала должны быть увеличены суммы покрытия по продуктам, по которым мы занимаем ведущие позиции на рынках.*

При разработке бюджетов зарубежных торговых представительств необходимо проверить, ясно ли понимают все их сотрудники свои оперативные рыночные цели на предстоящий год и могут ли они самостоятельно ответить на вопросы, касающиеся объемов и цен реализации. Разработка бюджетов затрат координируется службой главного контроллера и согласовывается с руководителями продуктовых групп и центральной финансовой службой. Особое внимание необходимо уделять планированию заказов по клиентам.

3.2. Затраты на сырье и основные материалы

Снижения затрат на сырье и основные материалы целесообразно достигать путем заключения сделок по более выгодным ценам с немедленной оплатой и поставкой, даже если это приведет к необходимости чаще делать закупки не у постоянных поставщиков.

Несмотря на вероятность дальнейшего роста цен на сырье и основные материалы, бюджеты следует разрабатывать на базе сегодняшних значений и с учетом уже сложившихся тенденций развития. Корректировка бюджета по обороту и затратам на сырье и основные материалы под фактические цены предстоящего года, как и раньше, будет осуществляться по мере возникновения отклонений цен. Целевое значение суммы покрытия при этом будет сохраняться, как в первоначальном бюджете.

3.3. Производство

Предполагаемое совершенствование процессов потребления сырья, основных материалов и энергии должно найти отражение в рецептурах и технологических картах, данные которых составляют основу бюджета. Ремонтные работы необходимо свести к разумному минимуму. Насколько это возможно, следует пользоваться услугами только собственных ремонтных служб и технических участков.

Распределение постоянных затрат, выполняемое с помощью соответствующих коэффициентов, должно стать предметом обсуждения между МВЗ-исполнителем и МВ-заказчиком (центром затрат и прибыли).

3.4. Постоянные затраты

Мы стремимся к тому, чтобы не допускать общего роста постоянных затрат на предприятии больше, чем на половину локальных величин темпа роста доро-

говизны. Все руководители должны сообщать о случаях отказа от ранее предоставленных услуг соответствующим ответственным на МВЗ с целью сокращения затрат.

3.5. НИОКР

Мы по-прежнему придаем большое значение исследованиям и разработкам в интересах реализации нашей стратегии. Сумму общего бюджета на НИОКР необходимо обосновывать конкретными проектами.

3.6. Персонал

Запрет на новый прием на работу продолжает действовать. При повышении оплаты труда и жалования следует ориентироваться на компенсацию различающейся по странам инфляции.

3.7. Инвестиции

Инвестиции, насколько это возможно, необходимо направлять в производственный сектор. Проекты развития инфраструктуры отражаются в бюджете только в случаях, предписываемых законом.

Все крупные инвестиционные мероприятия должны быть неоднократно проверены на их соответствие стратегии развития. Особенно тщательно необходимо исследовать вопрос о рыночных шансах и проблемы ввода в действие производственных мощностей.

Для ключевых стратегий и экономически интересных проектов (срок окупаемости – 3 года, внутренняя процентная ставка до налогообложения – 30%) средства выделяются в первую очередь.

3.8. Оборотные средства

Мы стремимся к уменьшению суммы оборотных средств и как следствие – суммы процентов за привлеченный капитал путем усиления текущего контроля. Для этого важно четко распределить ответственность.

Служба главного контроллера разрабатывает совместно с продуктовыми группами и центральными отделениями предложения, касающиеся:

- распределения ответственности;
- целевых показателей, таких как жалование, дебиторская и кредиторская задолженность и пр., на предстоящий год.

4. Общие мероприятия

Служба главного контроллера в ближайшее время проведет с продуктовыми группами, заводами и дочерними обществами обсуждение рекомендаций по разработке бюджета. Бюджеты должны согласовываться с правлением предприятия в период с 4 по 13 ноября.

Служба главного контроллера координирует процессы обсуждения бюджетов в соответствии с определенным регламентом (сроки, участники, документы). Итоги заседаний фиксируются в протоколе.

В заключение хотим пожелать всем нам, чтобы был разработан выполнимый бюджет, обеспечивающий достижение поставленных целей.

С наилучшими пожеланиями, Правление концерна

1 июля текущего года



Глава 8

ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ

Планирование является задачей каждого менеджера, осуществляющего руководство определенным подразделением предприятия. Планы выполняют функцию *расписаний движения*, в соответствии с которыми должны курсировать «поезда» (осуществляться текущая деятельность) в отдельных подразделениях. В связи с этим менеджеры должны уметь идентифицировать себя со своими расписаниями движения. Это означает, что планирование – дело не одного только планового отдела, а всех менеджеров. Управление персоналом также должно заботить не одного только руководителя отдела персонала. Каждому менеджеру необходимо управлять своими сотрудниками. Он должен осуществлять планирование при реализации своей руководящей функции. Поэтому целесообразно параллельно с принципами управления сформулировать принципы планирования, чтобы каждый работник предприятия знал, что подразумевается под планированием, какой личный вклад он должен внести в планирование и как на практике осуществляется процесс планирования.

МЫ НЕ МОЖЕМ ПЛАНИРОВАТЬ, ПОТОМУ ЧТО У НАС МНОГОЕ ВСЕ ВРЕМЯ МЕНЯЕТСЯ

Тот, кто составляет планы, — не *провидец* и не пророк. Часто приходится слышать о трудностях или даже невозможности планирования из-за ежедневных изменений существенных данных. В действительности речь идет о том, чтобы *планировать именно тогда, когда многое изменяется*. Если все остается таким, к какому привыкли, достаточно просто переносить прошлые тенденции на будущее. Именно там, где постоянно что-то меняется, особенно хорошо оправдывает

себя расписание движения. Конечно, с помощью планирования невозможно предотвратить возникновение отклонений, предугадать непредвиденные ситуации или направить свершившиеся события точно на линию планового развития. Но достоинства планирования заключаются в другом: сравнивая фактические показатели с плановыми, мы получаем возможность вмешательства в происходящее, его регулирования, оказания *корректирующего воздействия* с целью удержания корабля-предприятия или соответствующего подразделения на плановом курсе. Если бы не разрабатывались планы, то нельзя было бы увидеть, насколько отклоняются текущие события от того, что хотели получить первоначально.

Для того чтобы проиллюстрировать это положение, охотно рассказывают историю про пассажира федеральной железной дороги, который с нетерпением ожидает на одном из вокзалов прибытия своего поезда, всегда приходящего с большим опозданием. В конце концов, рассерженный, он идет к начальнику станции и с возмущением задает вопрос: зачем железной дороге вообще нужны расписания движения, если поезда все равно вовремя не приходят? На что начальник станции отвечает: «Если бы у нас не было расписания движения, мы бы не знали, как велико опоздание». На первый взгляд эта история звучит банально, однако она показывает, что такое философия эффективного планирования.

ОТКЛОНЕНИЯ — ЭТО НЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА ВИНЫ

Планирование представляет собой *обучающий процесс*. Вместо «Кто не рискует, тот не выигрывает» здесь можно было бы сказать: «Кто начинает, тот выигрывает». Однако готовность чему-то постоянно учиться возникает только тогда, когда эффект от обучения не оценивается как выражение прошлой глупости. Ведь иногда можно услышать: «Не волнуйтесь, ваш план и в прошлый раз был неправильным!» Такое высказывание шефа по отношению, например, к руководителю отдела сбыта наверняка приведет к утрате последним всякого желания планировать. Высказывание шефа означает, что планирующий должен был стать пророком (планирование оказалось «неправильным»). Кроме того, в этой фразе слышится еще упрек в

том, что была проявлена либо очевидная неспособность планировать, либо неумение координировать реально происходящие процессы в соответствии с намеченным планом. Однако, поскольку в действительности невозможно точно предсказать все, что произойдет, руководитель отдела сбыта, к которому была обращена приведенная претензия, в следующий раз решит, что его область деятельности невозможно планировать, поскольку многое все время меняется или оказывается непредсказуемым, например поведение клиентов или конкурентов. Ни от кого нельзя требовать, чтобы он сам строил себе виселицу, на которой должен быть повешен. Таким образом, отклонения ни в коем случае не должны служить для того, чтобы из-за них или из-за «плохого» планирования ставить кого бы то ни было к позорному столбу. Отклонения – это только сигналы, которые позволяют улучшить регулирование и которые следует интерпретировать с содержательной точки зрения как помощь или сервисную функцию, дающую возможность дополнительного обучения.

ПЛАНЫ ДОЛЖНЫ БЫТЬ НАПРЯЖЕННЫМИ И ДОСТИЖИМЫМИ

Не имеет смысла требовать невозможного, чтобы затем достичь возможного. Как с обычными часами: они не будут долго и надежно работать, если перекручивать пружину. Плановые цифры должны быть чем-то вроде верстовых, а не позорных столбов. Нет ничего более успешного, чем сам успех. *Мотивация к планированию заключается в создании ощущения достижимости поставленной цели, которая одновременно воспринимается как реальный результат.* Таким образом, планирование не должно ассоциироваться с закручиванием гаек. Если виноград висит слишком высоко, то лиса перестает подпрыгивать, чтобы достать его, несмотря на то, что он сладок.

Возможно, самое большое искусство менеджера заключается в том, чтобы обеспечить для своих сотрудников компромисс между напряженностью выполнения работ, с одной стороны, и достижимостью поставленной цели, с другой стороны. Нельзя допустить ни завышения, ни занижения требований. Поэтому необходим индиви-

дуальный подход к планированию: во-первых, в зависимости от содержания задачи (например, не все регионы одинаковы с точки зрения цели по обороту или не все руководители продуктовых групп должны получать одинаковые плановые задания по суммам покрытия, поскольку некоторые из этих групп, возможно, новые); во-вторых, индивидуальный подход нужен к людям, ведь новый сотрудник не может с самого начала иметь такие же результаты, как «старички». При таком подходе четко проявляется схожесть функций руководителя, владеющего современным стилем управления, и ТРЕНЕРА, который заботится о том, чтобы каждый игрок по возможности достигал наилучших результатов и чтобы успех команды в целом обеспечивался за счет совместной игры всех ее членов. Тренер должен тренировать и поддерживать игроков, предъявляя к ним определенные требования, однако он не должен сам забивать голы только потому, что уверен в своей способности делать это лучше других.

ПЛАНИРОВАНИЕ — ЭТО ПРОЦЕСС, В КОТОРОМ КАЖДЫЙ ЗАНЯТ СВОИМ ДЕЛОМ

Из вышеизложенного следует, что планирование не нужно воспринимать как процесс, в котором каждый занят своим делом. Не имеет смысла действовать в процессе планирования таким образом, чтобы каждый сам для себя формулировал собственные представления. При планировании, а также при постановке целей происходит наложение целевых представлений функционального руководителя на представления о целях соответствующего сотрудника. Таким образом, реализуемые впоследствии планы должны быть разработаны ими совместно. Допускается столкновение мнений или, как говорится, метание грома и молний (рис. 42). Как только план сформирован, он начинает действовать, и после этого не должно быть никаких сомнений в правильности того, что было запланировано. Вступает в силу последовательная и бескомпромиссная «диктатура» согласованного плана, который работает до тех пор, пока не будет достигнута контрольная точка, и только после этого он может быть изменен.

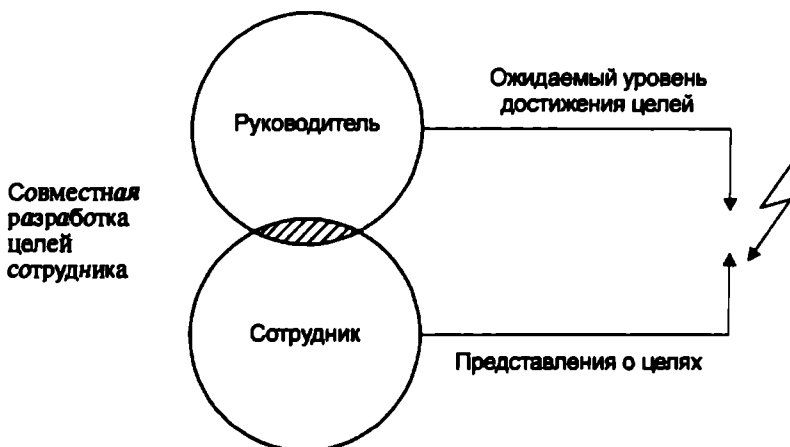


Рис. 42. Процесс разработки целевых показателей результативности деятельности

ОСНОВНОЙ ПРИНЦИП УПРАВЛЕНИЯ ПЛАНИРОВАНИЕМ

Один из важнейших принципов, делающих планирование не просто техническим инструментом, а действенным рычагом управления, заключается в следующем: *если я хочу, чтобы сотрудник сам взял на себя ответственность за выполнение плана или идентифицировал себя со своей целью, я должен привлечь его к процессу постановки этой цели или разработки этого плана. Кроме того, при реализации своих функций он должен самостоятельно решать, какой цели он может достичь, следуя по тому или иному пути.*

Согласно правилам *коллегиального менеджмента* соответствующий функциональный руководитель должен принимать решения, касающиеся его целей и его плана. Однако решения такого рода не следует рассматривать изолированно, они должны быть взаимосвязаны через комплекс планов с общей целью предприятия, а также с частными целями и плановыми показателями других подразделений. Тренерские, или управленческие, функции менеджера заключаются в том, чтобы совершенствовать шаг за шагом процесс постановки целей и планирования. Таким образом, тренерская функция руководителя преобразуется в воспитательную функцию по правилу

Песталоцци об оказании помощи для самопомощи. Такой подход справедлив прежде всего при реализации сопровождающей роли контроллера.

ПОСТАНОВКА ЦЕЛИ, ПЛАНИРОВАНИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

Слово «планирование» часто служит кодовым словом, а вообще речь идет не об одном, а сразу о трех понятиях: *постановки цели, планирования и регулирования*. Эти три понятия соответствуют рассмотренным в гл. 6 трем уровням планирования: стратегическому, оперативному и диспозитивному, которые теперь изучаются с точки зрения цикла управления.

ПОСТАНОВКА ЦЕЛИ может заключаться, например, в том, что будет намечен рост оборота по сравнению с прошлым годом, увеличена доля рынка, задана определенная величина доходности капитала (например, 15%), установлены целевые показатели развития, такие как количество новых изделий в ассортименте, и будет определен такой легко рассчитываемый показатель, как оборот на одного работающего, являющийся критерием оценки уровня производительности. Цели должны быть четко сформулированы. Выражение типа «мы должны экономить на затратах» является не целью, а лозунгом.

При **ПЛАНИРОВАНИИ** выбираются пути, ведущие к намеченной цели, например определяется, сколько и каких изделий, по каким ценам, с какими затратами на рекламу, по каким каналам сбыта и в каких регионах должно быть продано. В этот процесс встроена обратная связь между постановкой цели и планированием. Планирование должно обеспечить реалистичность и достижимость целей, определить для всех функций *путь* их выполнения в интересах достижения общей цели. Вместе с тем постановку цели следует подстраивать под планирование, если вдруг обнаружится, что высокая цель не может быть достигнута, по какому бы разумному пути мы ни пошли, либо ее реализация потребует слишком много времени. Если же планирование одобрено с точки зрения поставленной цели, то оно становится уже не просто проектом, а *утвержденным для исполнения расписанием движения* (оперативным бюджетом).

В ходе исполнения планов возникают отклонения, связанные со множеством текущих событий, причем эти отклонения могут быть как благоприятными, так и неблагоприятными. Они представляют собой систему сигналов для РЕГУЛИРОВАНИЯ. Планирование и регулирование взаимосвязаны. Отметим, что вместо «регулирование» можно было бы сказать «*контроллинг*». В то же время в процессе регулирования осуществляются процедуры планирования, именно поэтому применительно к нему часто употребляется часто термин «диспозитивное планирование».

Вообще-то описываемый подход похож на ситуацию с *планированием путешествия*. Вы ставите определенную цель, которой хотите достичь. Затем намечаете путь, по которому пойдете к цели. При этом необходимо определить *стратегию*. В случае с путешествием это означает выбор вида транспорта: самолета, железной дороги или автомобиля. Одновременно можно составлять бюджет соответствующих затрат или необходимого времени. Выполнение принятого к реализации плана будет означать регулирование движения автомобиля, т.е. необходимо тормозить, давать газ или обгонять в зависимости от ситуации на дороге, которую в деталях заранее предвидеть невозможно.

ЦЕЛЮ СЧИТАЕТСЯ ПЛАН, А НЕ ОТКЛОНЕНИЯ

В соответствии с описанной философией планирования цели задаются в форме планов, а не в форме определенных отклонений. Если считать большим достижением существенное перевыполнение плана по обороту или экономии затрат против сметы, то необходимость самого планирования оказывается под вопросом. Ведь в таком случае участников процесса планирования подталкивают к тому, чтобы они выстраивали защиту или создавали резервы. План по обороту по возможности будет составлен минимальным, потому что впоследствии преимущества будут у того, кто сможет продать больше запланированного. Смета затрат, напротив, будет по возможности раздута, потому что впоследствии выгодно будет показать «экономии». Необходимо обратить внимание на данное обстоятельство и четко сформулировать в положении о планировании, что речь должна идти о *достижении запланированного*. Только таким образом можно осуществлять *честное планирование* на основе компромисса между действительно желаемым результатом и его достижимостью. Только

при этом условии возникает готовность к структурным преобразованиям и нововведениям путем реорганизации, рационализации, долгосрочного обеспечения закупок, улучшения рыночных структур и привлечения новых клиентов. Данные преобразования ведут к формированию новых плановых показателей, становящихся новыми результативными целями. В этом проявляется суть обучающего процесса, когда от периода к периоду могут ставиться все более высокие плановые цели.

УПРАВЛЕНИЕ ПО ЦЕЛЯМ

Планирование является инструментом управления по целям. В принципе, за этим ключевым словом стоит *тип* поведения *менеджера*, который заключается в том, чтобы не говорить сотрудникам, КАК они должны что-либо сделать, а согласовывать с ними, ЧЕГО они должны достичь. Когда речь заходит о том, чтобы определить или конкретизировать это «ЧЕГО», то начинается процесс постановки цели и планирования. Таким образом, планирование становится *инструментом* управления по целям, при этом под целью понимают обычно и цель, и план.

Большая часть целей формулируется в виде количественных показателей, например целей по обороту, по суммам покрытия, по затратам, по срокам. Эти цели должны быть преобразованы затем для соответствующего подразделения в рамках существующей организационной структуры. Там, где есть центры прибыли, результативная цель может быть определена в виде суммы покрытия Π , а там, где такая конструкция невозможна, как например для мест возникновения затрат и результатов, – в виде целевых показателей результативности, объемов выпуска, нормо-часов, должны быть привязаны к бюджету по затратам (по возможности гибкому бюджету). Поэтому процесс постановки цели и планирования не может протекать без взаимодействия с сервисной службой контроллера в области информационных систем и экономических расчетов.

КРАТКО- И ДОЛГОСРОЧНОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

Иногда можно услышать, что между долгосрочным и краткосрочным планированием есть большое различие. При этом долгосрочное

планирование выглядит как своего рода планирование выходного дня. Оно становится чем-то вроде *планирования добрых намерений*, как это происходит, например, если есть стремление бросить курить, а в краткосрочном периоде курить продолжают регулярно, несмотря ни на что. Часто в практике планирования происходит то же самое. Долгосрочные планы отодвигают в сторону, поскольку никто не предъявляет претензий, если не будет реализована долгосрочная стратегическая концепция. Следствием этого становится практика управления, когда отслеживаются только текущие события, когда решения принимаются на ходу в зависимости от надвигающихся событий.

Долгосрочное и краткосрочное планирование должны дополнять друг друга. Можно сказать, что *долгосрочное планирование обвлакивает краткосрочное*. Так, в долгосрочном плане следует определить, какие *стратегии* должны быть использованы в качестве *путей достижения определенной цели*. Например, к цели по освоению большей доли рынка можно продвигаться, реализуя стратегию усиленной рекламы, активизации деятельности региональных торговых представительств, улучшения сервиса для клиентов, расширения дистрибьюторской сети за счет использования каналов сбыта посредников, а также стратегию снижения цен. Такого рода стратегии необходимо задавать на долгосрочный период. *Они представляют собой своего рода сигналы радиосвязи* для формирования краткосрочного плана (бюджета), в рамках которого детально показывают, какие затраты и на какие виды рекламы необходимы для достижения определенной цели по обороту в течение года или сезонной кампании.

Стратегии нельзя на ходу менять, залатывая в них дыры. Если какая-то стратегия не выполняется, то ее уже не «починить». Здесь опять напрашивается сравнение с путешествием. Если в качестве стратегии, т.е. средства передвижения, выбран автомобиль, а в пути оказывается, что движение на дорогах слишком интенсивное или что погода плохая, то для достижения поставленной цели, как правило, уже невозможно выбрать другую стратегию, например пересесть в самолет.

Долгосрочное планирование ставит определенные рамки для краткосрочного планирования, последнее служит для того, чтобы удержать первое на почве реальности. Планирование следует представлять себе в качестве расширяющейся системы, похожей на конусообразную трубу, узкая часть которой заканчивается мундштуком. Это краткосрочное планирование, оперативный бюджет, который

мы называли расписанием движения на предстоящий год. В процессе же пятилетнего планирования формулируются дальнейшие установки и разрабатываются стратегии. По прошествии первого года разрабатывается оперативный бюджет, или расписание движения, на второй год. Начиная с этого момента, шестой год становится продолжением конуса планирования. Форма конуса объясняется тем, что пятилетние планы характеризуются большими допусками по сравнению с планами на предстоящий краткосрочный период.

ПЛАНЫ И ПРОГНОЗЫ

Прогнозы – это предсказания. Они показывают ход событий и изменение условий, в которые поставлено предприятие. Прогнозы касаются тенденций развития демографии, политики, права, энергетики, общих технологий, национального дохода, конъюнктуры рынка. Такого рода прогнозные характеристики образуют русло, по которому потечет поток планирования. Однако прогнозы – это еще не планы. *В отличие от прогнозирования планирование заключается в формулировании намерений,* а именно: в постановке цели, определении стратегий на пути к этой цели, разработке мероприятий, которые предприятие реализует для ее достижения. Планирование – это деятельность предприятия *по формированию своего рынка* в рамках складывающихся тенденций развития рынков, о которых сигнализируют прогнозы, планы же представляют собой принятые решения.

Проще всего это можно проиллюстрировать на примере планирования оборота. Тот, кто осуществляет у себя этот процесс способом прибавления, например, 10% к прошлогоднему уровню для получения плана на предстоящий год, занимается прогнозированием. В принципе, прогноз – это не что иное, как продолжение тренда по обороту из прошлого в будущее. Важен тот факт, что все математические и статистические расчеты по улучшению прогнозов и повышению степени точности предсказаний еще остаются в области прогнозирования! Например, речь может идти о том, чтобы выявить определенную закономерность в динамике оборота за последние годы и разработать некую модель роста. Если это удастся сделать, то при составлении прогнозов будет обеспечена большая их надежность. Однако *модели предсказаний,* построенные с использованием математико-статистических методов, а также с помощью компьютера, не заменяют *настоящее планирование* (хотя часто такая замена очень удобна).

Наиболее очевидным это становится при сравнении двух подходов, когда план по обороту не только определяют в форме предсказаний на основе данных прошлого года, но и *формируют* по сегментам рынка исходя из плановых цен и объемов (планирование функции спроса), возможных мероприятий по продвижению продукта на рынок, каналов и регионов сбыта. Стратегические мероприятия в разрезе этих сегментов позволяют по-новому структурировать динамику показателя оборота, поэтому она не может быть установлена просто на основе прошлых тенденций или представлена прогнозными величинами. Вместе с тем прогнозы оказывают помощь в планировании, задавая ориентиры при стремлении вперед. Например, прогнозы должны сигнализировать, идет речь об ограниченных возможностях рынка, требующих сдерживающих подходов, или об открытом рыночном пространстве, где разрешены любые скорости. Планированием будет определяться, должны ли и с какой эффективностью использоваться данные возможности. Таким образом, для менеджера прогнозы часто играют *роль дальнего света*, как при поездках на автомобиле. Однако они не заменят ему ни планирования, ни регулирования движения его автомобиля-предприятия на основании принятия им решений. Планирование и есть нахождение решений. О том, что было вчера, решения уже не принять.

ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ

С планированием на предприятии связан ряд понятий, часть которых специалисты интерпретируют по-разному. В связи с этим приводим определения наиболее существенных понятий планирования.

Целевая картина Целевая картина представляет собой долгосрочную философию предприятия. В каком качестве наше предприятие появилось на рынке? В чем смысл нашего существования и каков имидж предприятия: является оно фирмой, осуществляющей поставки продукции высокого качества с целью удовлетворения спроса требовательной клиентуры, или оно производит дешевую продукцию для широкого круга потребителей? Каким образом то, что мы делаем, вписывается в окружающий нас мир? Целевая картина позволяет идентифицировать предприятие.

Цель Конкретно поставленная цель, например повышение доли рынка на 10% или снижение производственных издержек на 2% в течение определенного периода времени.

Стратегия	Пути, намечаемые для достижения цели, – создание конкурентных преимуществ, например повышение доли рынка путем рекламы, или расширение дистрибьюторской сети, или «глубокое» опускание цен.
Предпосылки	Предположения о поведении других сторон, например конкурентов или общественных организаций, – так называемые желаемые стратегии. Предпосылками могут быть утверждения, что конкуренты не выпустят новый продукт-заменитель, не будет создана новая технология или повышен курс валюты. Создание конкурентных преимуществ уже содержит в себе предположение о том, что другие не будут делать то же самое. В противном случае нет преимущества.
Функция	Задача, выполнение которой возложено на определенное подразделение. Функция – это то, что <i>делают</i> . Цель, напротив, – то, чего при этом <i>достигают</i> . Соответственно, как и в случае с целями, задачи разделяются на задачи верхнего и нижнего уровней. На рис. 42, демонстрирующем «разряд молнии», верхний круг символизирует задачу и цель верхнего уровня, а нижний круг – задачу и цель нижнего уровня. Последние частично находятся внутри первых. К понятию задачи относится и понятие полномочий, из которых проистекают описание функциональных прав и обязанностей и должностные инструкции.
Мероприятия	Мероприятия представляют собой конкретные акции, проекты и меры по реализации отдельных решений, принимаемых в процессе выполнения некоторой функции в рамках планирования. Например, для плана по обороту – это каналы сбыта и графики посещения клиентов сотрудниками региональных торговых представительств. Для руководителя рекламного отдела – это определение конкретных рекламных мероприятий, таких как выбор средств массовой информации и рекламной аргументации.
Бюджет	Бюджет – это сумма располагаемых средств для выполнения определенной функции и проведения определенных мероприятий в рамках общефирменного планирования, например, бюджет сбыта, рекламный бюджет, бюджет НИОКР. Слово «бюджет» употребляется также в смысле проведения общих плановых расчетов. Часто говорят о системе бюджетов, имея в виду объединение отдельных плановых расчетов: бюджета по обороту, бюджета затрат, финансового бюджета и др.

Нормативы деятельности

Нормативы деятельности представляют собой показатели результативности, которые разрабатываются в рамках бюджетов затрат, обычно имеющих постоянный характер, с целью описания функций и позволяют их реализовать. О нормативах деятельности говорят, когда имеют в виду показатели результативности отдельных сотрудников, а планы и бюджеты относятся к подразделениям. Так, руководитель отдела сбыта может иметь для определенного региона в рамках общего плана предприятия конкретную цель по обороту или цель по сумме покрытия П, у отдельных же сотрудников, находящихся в его подчинении, показателями результативности могут быть такие нормативы, как количество посещений клиентов в день, оборот в день и число вновь приобретенных клиентов.

СТРУКТУРА ПЛАНОВ: НАЧАЛЬНОЕ ЗВЕНО И УЗКОЕ МЕСТО

Комплексный план на предприятии объединяет отдельные блоки, такие как рыночный план, план производства, складские планы, играющие роль буферов, планы закупки сырья и материалов, планы по персоналу, оборудованию, патентам и ноу-хау, кредитам, а также план НИОКР, финансовый план и план по прибыли. В этой структуре планов одно из звеньев часто бывает узким местом. Например, основное ограничение может заключаться в плане по персоналу из-за нехватки работников соответствующей квалификации либо в финансовом плане (когда целевые установки или стратегия предприятия обязывают его сохранять финансовую независимость). Подобный план, являющийся узким местом, сразу же вызывает необходимость установления обратной связи внутри структуры планов. Возможно, нужно будет сократить план сбыта или план производства, если экспансия на рынке не будет проводиться в полном масштабе из-за кадровых или финансовых проблем. Подобные рассуждения в свою очередь должны привести к вопросу, насколько соответствуют стратегии установленные цены реализации. Кроме того, независимо от наличия узкого места в структуре планов, необходимо выбрать звено, с которого начинается процесс планирования. Как правило, им является рыночный план, поскольку предприятие должно предоставлять своим клиентам необходимые им продукты и услуги.

ПЛАНИРОВАНИЕ — ЭТО НЕ СОВСЕМ ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНЫЙ ПРОЦЕСС

При планировании нельзя идти последовательно шаг за шагом, необходимо постоянно осуществлять обратную связь между отдельными планами. Таким образом, планирование – это не последовательный, а *синхронный процесс*. В связи с этим особенно важной в процессе планирования становится *организация сотрудничества*, обеспечивающая быстрый обмен соответствующей информацией. Это означает, что для планирования нужна *работа в команде*, тем более потому, что до сих пор не удалось изобрести такую систему планирования, при которой частные планы согласовывались бы автоматически или цепочки плановых цифр возникали механически, как это происходит при двойной записи в бухгалтерии. Поскольку при планировании речь идет не только о формировании количественных показателей, но и о постановке целей, разработке стратегий и мероприятий, наверно, в принципе, невозможно создать систему планирования, так же надежно согласовывающую различную информацию, как это делает бухгалтерия на основании плана счетов.

Таким образом, очень важно, чтобы *партнеры по процессу планирования сели за стол переговоров*. Еще важнее установить правила взаимодействия в команде, правила принятия решений. Эти правила заключаются в том, что решения принимает каждый, кто ведет команду к желаемой цели.

КТО ДОЛЖЕН ПЛАНИРОВАТЬ?

В принципе, каждый *линейный менеджер*. Конечно, руководители структурных подразделений, например отделов сбыта, производства, материально-технического снабжения, а при дивизиональной структуре – руководители продуктовых групп, пользуются услугами специалистов по планированию. Однако последнее слово в планировании должно оставаться за *функциональным руководителем*. Он должен быть членом плановой комиссии и участвовать в совещаниях, на которых принимаются решения о соответствии планов поставленным целям. Планирование не имеет смысла, если органы управления верхнего уровня рассматривают его как нечто для них

необязательное, только как инструмент воздействия на нижние уровни. Планирование должно затрагивать каждого.

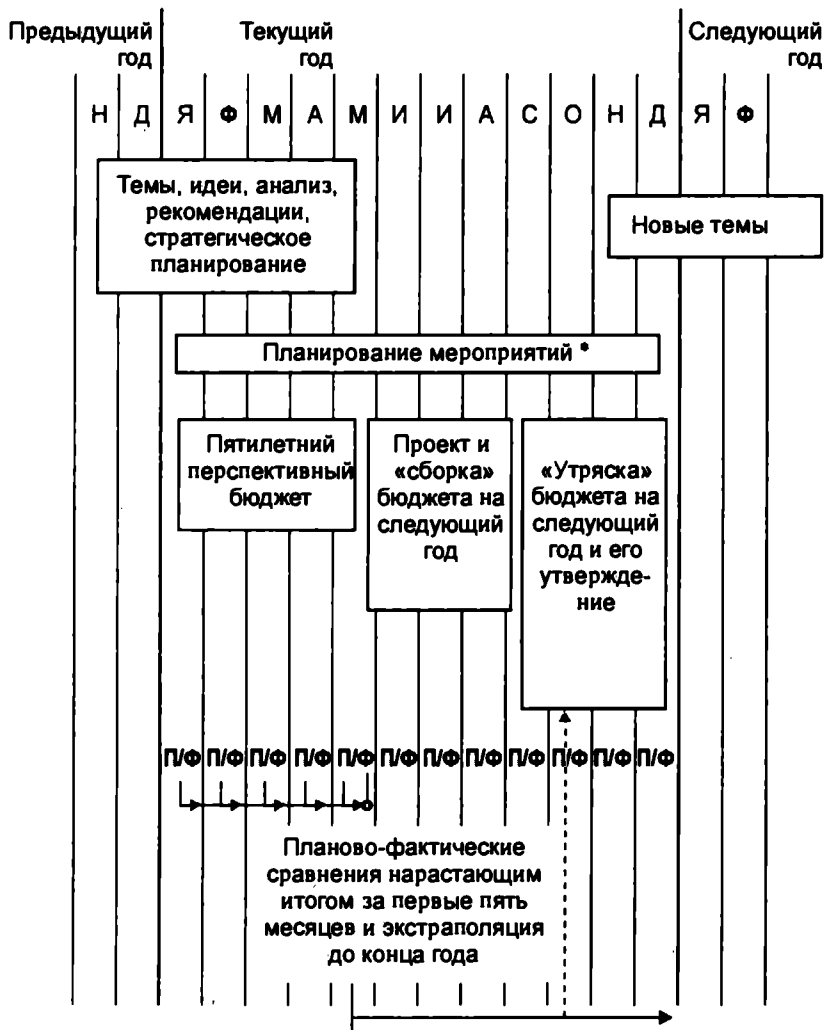
Функциональный руководитель верхнего уровня на основе своих плановых заданий устанавливает задания для структурных единиц нижестоящего уровня. Руководитель отдела сбыта будет отвечать за цель по обороту, которая в свою очередь трансформируется в разрезе продуктов и регионов сбыта в цели для отдельных продуктовых менеджеров, торговых представителей и агентов по сбыту. Такие плановые задания не должны выходить за пределы возможного, поэтому процесс планирования заключается, с одной стороны, в сборе плановых показателей «снизу» и их увязке «наверху», а с другой стороны, в установлении соответствия между комплексом планов и целями по схеме «сверху вниз», в том числе для отдельных подразделений.

Реализацией этого процесса стыковки должны заниматься специалисты, на которых возложены сервисные функции, будь то отдел контроллинга или плановый отдел. Таким образом, данные службы не сами занимаются планированием, выполняя при этом работу отделов сбыта, производства и закупок, а *заботятся о том*, чтобы каждое подразделение занималось планированием самостоятельно, все планы были взаимосвязаны и соответствовали поставленным целям, каждый знал свои целевые показатели, т.е. понимал, какой вклад он должен внести в реализацию комплексного плана. Следовательно, плано-экономический отдел или отдел контроллинга является «*продавцами*» планов, что означает умение убеждать других в необходимости планирования.

ГРАФИК ПЛАНИРОВАНИЯ

Процесс планирования должен осуществляться по графику, чтобы каждый знал, что и в какие сроки он должен делать. Такой календарный план может иметь вид, как на рис. 43.

В примере на данном рисунке цикл планирования охватывает период с середины марта до конца октября, причем планирование мероприятий на предстоящий год продолжается до середины декабря. В начале года (с середины января и до конца марта) идет разработка пятилетнего плана, в котором текущий год рассматривается как минус первый. Период планирования на последующий год раз-



Выполняется ли план текущего года?

* Планирование мероприятий: например, по пятилетнему плану должны быть проведены инвестиционные мероприятия и мероприятия по подбору персонала; по плану на первый и следующий годы – мероприятия по реализации (планирование поступления заказов), рекламные мероприятия, мероприятия по проведению переговоров о финансировании, а также диспозитивные корректирующие мероприятия.

Рис. 43. График планирования – расписание движения:

П – по плану; Ф – фактически

бит на три этапа: *разработка плановых проектов – координация планов – утверждение планов*. В нижней части рис. 43 показаны ежемесячные отклонения фактических величин от плановых и также *расчет ожидаемых значений* на конец года. В качестве основного срока для проведения данного расчета отмечена дата 31 мая, однако первую оценку рекомендуется делать после завершения I квартала, а заключительную – 30 сентября. В тяжелые времена ожидаемые значения следует определять ежемесячно, по крайней мере для таких показателей, как поступление заказов. По результатам анализа отклонений вносятся коррективы, являющиеся основанием для разработки соответствующих мероприятий.

Как видно на рис. 43 (верхняя часть), цикл планирования начинается с рассмотрения тематики, которая сформировалась к моменту утверждения бюджета на текущий год. Кроме того, в *ходе стратегического планирования рабочие группы по решению проблем* разрабатывают идеи, проводят аналитические исследования и готовят рекомендации. До или после Пасхи проводится основное стратегическое заседание. Параллельно протекает процесс формирования пятилетнего перспективного бюджета, подкрепленный соответствующими мероприятиями. На его базе «сверху вниз» задают основные ориентиры (например, в форме инструктивного письма) для годового плана или бюджета на предстоящий год, процесс разработки которого осуществляется в три этапа: проектирование – взаимоувязка – утверждение. Одобрение бюджета, обеспечивающего достижение целевого показателя рентабельности капитала и желаемой структуры баланса, означает одновременно *задание целей* для соответствующих подразделений. Для отдела сбыта это будут, возможно, целевые суммы покрытия; для производственного отдела – целевые затраты; для отдела закупок – цены закупки; для каждого отдела – постоянные затраты и нормативы управленческой деятельности.

РОЛЬ КОНТРОЛЛЕРА В РЕШЕНИИ ПРОБЛЕМ И РАЗРЕШЕНИИ КОНФЛИКТНЫХ СИТУАЦИЙ

В узком смысле контроллинг начинается с плано-фактических сопоставлений на пути к цели в данный момент времени, как это схематично показано на рис. 43а.

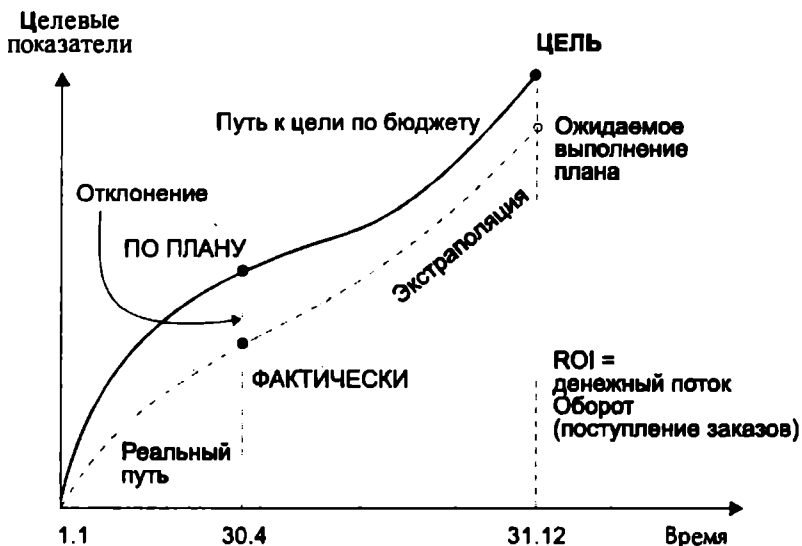


Рис. 43а. Динамика отчетных показателей в контроллинге

При возникновении отклонения, прежде всего неблагоприятного для предприятия, можно оценить ситуацию, задавая вопросы. Один из них, привычный, звучит так: «Почему было так мало продано?» Этот логически правильный вопрос в то же время не является *психологически мотивирующим*, потому что он ставит в положение оправдывающегося каждого, к кому обращен. Вследствие этого начинают говорить, что планирование было неправильным или что фактические данные неверны, либо ищут объяснения в воздействии других факторов, например сезонных колебаний величины оборота.

У задающего вопрос «почему» складывается впечатление, что отвечающий оправдывается, использует отговорки или просто ссылается на высшие силы (наиболее излюбленной среди них является погода). Если еще более энергично спрашивать «почему», то можно услышать еще более уклончивые ответы. Таким образом возникает цепочка устойчивых стереотипов поведения.

Психологически правильным было бы спросить: как теперь следует продвигаться вперед? Удастся ли до конца года достичь цели по обороту; какие еще затраты возникнут в рамках годовой сметы; возможно ли соблюсти установленные сроки? Все эти трудности необходимо преодолеть. Речь идет о движении вперед без оглядки.

Контроллер в роли интервьюера должен решать проблемы в последовательности, принятой в медицине: определить *симптомы* (где болит); поставить *диагноз* (почему болит, какие анализы, в чем первопричины); назначить *терапию* (принимать три раза в день...). Очевидно, что терапия может быть правильной только при верном диагнозе. Таким образом, сначала необходимо спросить: почему это произошло? А уже потом думать о том, как быть дальше. Такой подход корректен с логической точки зрения.

Однако нужно иметь в виду, что контроллер выступает еще и в роли *разрешающего конфликты*. Экономические показатели и правила должны быть одновременно инструментом руководства. Вопрос о том, как *теперь двигаться дальше*, звучит более убедительно, поскольку он сориентирован на действия, побуждает к размышлению и создает более приятную атмосферу для эффективной реализации контроллинга.

Ответ на данный вопрос следует зафиксировать письменно. Для назначения терапии должны быть разработаны формы, например, в качестве *протокола хода обсуждений рекомендуется представленная на рис. 43б форма сопоставления плановых и фактических показателей*. В верхней ее части представлены данные расчетов производственного результата, затрат по местам их возникновения и запасов. Вверху слева проводится сравнение плановых и фактических значений на конец текущего месяца. Справа приведены величины годового бюджета (годовые цели).

Прежде всего следует обратить внимание на *расчет ожидаемых величин* и на *ожидаемое выполнение плановых показателей на конец года* (аналогично определению более раннего или более позднего времени прибытия в поездке).

Поскольку данная форма должна использоваться в ходе обсуждений, *концентрировать внимание на конкретной тематике* и *побуждать к действиям*, ее заполнение должно быть запрограммировано в виде инструкции. Начинать нужно справа, задавая вопросы: *какие данные необходимы, какой оборот и какое количество продаж могут быть достигнуты, какие затраты еще возникнут?* Дополнительно к этим сведениям намечают соответствующие мероприятия, ответственных за их выполнение и сроки. Исходя из этого исследуют диагноз причин для обоснования мероприятий, причем очевидно, что обсуждение не может быть закончено, пока не будет заполнен нижний левый раздел.

РЕЗУЛЬТАТЫ / ЗАТРАТЫ		ИНФОРМАЦИЯ ЗА МЕСЯЦ (КУМУЛЯТИВНАЯ)		ОЖИДАЕМЫЕ ЗНАЧЕНИЯ НА 31.12.19..			Отклоне- ние ожи- даемого выполне- ния плана от годо- вого плана, тыс. ДМ	
№	Продукты	ПЕРВО- НАЧАЛЬ- НЫЙ ПЛАН на ... тыс. ДМ	ПО ПЛАНУ	ФАКТИ- ЧЕСКИ на ...	Отклонения по плану / фактически		Ожидание на остав- шийся период	Ожиде- мое вы- полнение плана на конец периода, тыс. ДМ
					тыс. ДМ	%		
1	Объем сбыта, шт.							
2	Оборот, тыс. ДМ							
3	СП I							
4	СП II							
5	СП III							
№	Элементы затрат	ПЕРВО- НАЧАЛЬ- НЫЙ ПЛАН	ПО ПЛАНУ	ФАКТИ- ЧЕСКИ	Отклонения от перво- начального плана	Ожидание на остав- шийся период	Ожиде- мое вы- полнение плана на конец периода	Завлен- ное от- клонение
1	Затраты на персонал				тыс. ДМ			
2	Материальные затраты				%			
№	Запасы	ПЕРВО- НАЧАЛЬ- НЫЙ ПЛАН		ФАКТИ- ЧЕСКИ	Увеличение / уменьшение	Ожидание на остав- шийся период	Ожиде- мая вели- чина запаса	Превыше- ние / недо- выполне- ние плана
1	Склады				тыс. ДМ			
2	Дебиторы				%			
3	Капиталовложения							
ОПИСАНИЕ СИТУАЦИИ (ключевые слова) =		МЕРОПРИЯТИЯ (ключевые слова) = ТЕРАПИЯ			Отсутствен- ность		Срок	
		Накопитель тем						

Рис. 436. Формуляр контроллера для сопоставления плановых значений с фактическими

Читать заполненную форму будут в направлении против часовой стрелки, т.е. в логической последовательности. Слева сверху – симптомы, слева внизу – диагноз, справа внизу – терапия, справа сверху – выводы о ходе терапии на сегодняшний день. Заполнялась форма по часовой стрелке: сначала сверху справа, затем снизу справа, что соответствует приоритетам в обсуждении.

ПРАВИЛА ПОВЕДЕНИЯ ДЛЯ КОНТРОЛЛЕРА

Не следует задавать вопросы типа: как это случилось? *Рекомендуется последовательно рассматривать перспективу, задавая вопросы типа: как двигаться дальше?* По возможности контроллер должен садиться рядом с собеседником, которого он в чем-то хочет убедить. Сидя рядом, легче обеспечить поиск истины при решении проблем планирования; помощь в пошаговой организации этого процесса может оказать компьютер.



Глава 9

СОПОСТАВЛЕНИЕ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ВЕЛИЧИН В КОНТРОЛЛИНГЕ

Контроллера не следует путать с контролером, поскольку он *обеспечивает возможность самоконтроля для каждого сотрудника в процессе достижения целей, поставленных руководством, прежде всего цели по прибыли.*

В связи с этим условием эффективного выполнения контроллером его функций является *планирование*. Именно при планировании разрабатываются *показатели*, являющиеся базой для самоконтроля отдельных подразделений, отделов и работников в форме сравнения плановых и фактических величин. Система планирования на предприятии, описанная в гл. 7, должна обеспечивать координацию частных целей с общими целями верхнего уровня. Последние выражаются в форме показателей рентабельности капитала, роста оборота, роста доли рынка или оборота на одного занятого и должны трансформироваться в рамках планов или бюджетов в детализирующие их показатели в разрезе отдельных функций. Это можно представить себе как каскад целей, которые все больше детализируются сверху вниз.

Вместе с тем система планирования, опираясь на данные исследований рынка и прогнозные расчеты, должна обеспечивать реализуемость поставленных руководителями целей и (в долгосрочном аспекте) авторитарно сформулированной целевой картины. Контроллер не должен ограничиваться только доведением до сведения руководителей их плановых целей. Цели и планы должны разрабатываться совместно с теми сотрудниками, которые будут отвечать за их реализацию и рассматривать как свое расписание движения. Только за счет мотивации и на основе личного участия можно достичь согласованности между требованиями к результату, выраженными в форме плановых заданий, и их реализуемостью.

Эти предпосылки образуют фундамент контроллинга, которым является сопоставление плановых и фактических величин, т.е. в сравнении того, что произошло или достигнуто, с тем, что должно

было произойти в соответствии с планом. Таким образом, происходит формирование самообучающейся системы. Плановые показатели приобретают характер ориентиров для фактических; фактические в свою очередь становятся контрольными цифрами для плановых показателей с точки зрения практической реализуемости последних.

СРАВНЕНИЕ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ВЕЛИЧИН ПО ОБОРОТУ, СУММАМ ПОКРЫТИЯ И ЗАТРАТАМ НА РЕАЛИЗАЦИЮ В ЦЕНТРЕ ПРИБЫЛИ

В примере (рис. 44) в упрощенном виде представлено сравнение плановых и фактических величин по объемам продажи, суммам покрытия и прямым постоянным затратам центра прибыли, который здесь является не продуктовым отделением, а региональным торговым представительством (бюро по сбыту).

Это торговое представительство (бюро по сбыту) занимается реализацией трех видов изделий в закрепленном за ним регионе. Месячный плановый оборот равен 157 000 ДМ. Плановая сумма покрытия II составляет в месяц 31 500 ДМ. Прямые постоянные затраты, определенные в бюджете в сумме 20 000 ДМ, включают жалованье плюс социальные выплаты, командировочные расходы агентов, расходы по содержанию офиса, специальные затраты на рекламу и затраты на содержание склада готовой продукции. Если бы руководитель бюро сбыта не выполнял функцию руководителя центра прибыли и его цель заключалась бы только в достижении объемов реализации, то его результат был бы высоким: объем продаж вырос бы на 17 % – с 157 000 ДМ по плану до 184 000 ДМ. Однако, если судить по нормативному критерию оценки деятельности руководителя центра прибыли, а именно: по величине суммы покрытия II, дело обстоит не настолько хорошо. Величина суммы покрытия I выросла с 51 500 до 53 000 ДМ, однако значительно в меньшей степени, чем объем реализации. В расчетном месяце постоянные затраты увеличились на 3000 ДМ, что привело к снижению суммы покрытия II по сравнению с плановой на 1500 ДМ.

Видно, что в данном сравнении предельные затраты реализации взяты в форме нормативных ставок. Это очень важно для использования плано-фактических сравнений как инструмента управления

	Сумма		Изделие 1		Изделие 2		Изделие 3	
	по плану	фактически	по плану	фактически	по плану	фактически	по плану	фактически
Сбыт, ед.			890	600	800	400	500	400
Цена реализации, ДМ/ед.			190	140	30	30	290	220
Нормативные предельные затраты на единицу продукции, ДМ/ед.								
Выручка от реализации, ДМ	157 000	184 000	45 000	84 000	12 000	12 000	100 000	88 000
Нормативные предельные затраты реализации, ДМ/ед.	105 500	131 000	37 500	75 000	8000	8000	60 000	48 000
Сумма покрытия I, ДМ	51 500	53 000	7 500	8000	4000	4000	40 000	40 000
Сумма покрытия к обороту, %	32,8	28,8						
Прямые постоянные затраты, ДМ	20 000	23 000						
Сумма покрытия II, ДМ	31 500	30 000						

Рис. 44. Планово-фактические сравнения для центра прибыли по показателям оборота, суммы покрытия и затрат реализацию

и закрепления ответственности за определенные результаты еще и потому, что *применение нормативных величин предельных производственных затрат* позволяет *исключить влияние затрат в сфере производства и в сфере закупок на результаты в сфере реализации*. Если этого не делать и отклонения по затратам в производстве, связанные, например, с увеличением брака, удорожанием ремонтных работ или увеличением потребления электроэнергии, списывать на изделия и таким образом переносить их в сферу сбыта через полную себестоимость, то руководитель бюро сбыта всегда сможет уклониться от достижения высоких результатов, ссылаясь на плохую работу производства.

Отклонение по сумме покрытия II в размере 1500 ДМ в месяц, в принципе, находится еще в допустимых пределах и не вызывает беспокойства руководителя бюро сбыта. Однако отклонения должны восприниматься как сигналы тревоги, благодаря которым проводятся корректирующие мероприятия. Именно поэтому часто бывает необходимо разложить общее отклонение на компоненты, т.е. получить детализирующие *контрольные величины* в марках и процентах.

В этом случае контроллер должен взять на себя решение *по разбору конкретного практического результата*. Общее отклонение в размере 1500 ДМ как оценка вклада данного центра прибыли в конечный результат не несет в себе столько информации, сколько его составляющие. Одна из них сразу же бросается в глаза – неблагоприятное отклонение по затратам в размере 3000 ДМ. Чтобы сделать какие-то выводы для осуществления корректирующих мероприятий, следует сравнить плановую и фактическую сметы затрат, из чего будет видно, по каким основным элементам возникло это отклонение.

Таким образом, в общем неблагоприятном отклонении по сумме покрытия II в размере 1500 ДМ неблагоприятные отклонения по затратам на реализацию составляют 3000 ДМ. Соответственно величина суммы покрытия I превышает плановую сумму на 1500 ДМ. Руководитель бюро сбыта мог бы быть этим доволен, однако ему следует задать себе вопрос: нельзя ли достичь еще лучшего результата? При таком подходе проявляются преимущества *сервисной функции службы контроллинга*, поскольку отклонение в размере 1500 ДМ нужно еще разбить на три составляющие:

- 1) *отклонения, обусловленные изменением цен реализации;*
- 2) *отклонения, обусловленные изменениями ассортимента;*
- 3) *отклонения, обусловленные изменением объемов реализации.*

В рассматриваемом примере для их определения необходимо провести следующие расчеты.

Выручка по фактическим ценам	184 000
– Выручка по плановым ценам	182 000
= <i>Отклонение за счет изменения цен реализации</i>	2000 (благоприятное)
Фактическая сумма покрытия	53 000
– Отклонения за счет цен реализации	2000
= Чистая сумма покрытия	51 000
– Плановая усредненная сумма покрытия при фактической выручке по плановым ценам (0328 · 182 000)	59 696
= <i>Отклонение за счет изменения ассортимента</i>	8696 (неблагоприятное)
– Плановая валовая сумма покрытия	51 500
= <i>Отклонение за счет изменения объемов реализации</i>	8196 (благоприятное)
В итоге получаем сальдо	

	Благоприятные отклонения	Неблагоприятные отклонения
Объем	8196	–
Затраты	–	3000
Цена реализации	2000	–
Ассортимент	–	8696
Всего	10 196	11 696
Сальдо	1500	

Таким образом, общее неблагоприятное отклонение в размере 1500 ДМ складывается из четырех составляющих, две из которых оказали благоприятное, а две другие – неблагоприятное воздействие. Каждая из этих составляющих сама по себе достаточно велика, чтобы привлечь внимание к проведению регулирующих мероприятий, а общее отклонение может находиться в установленных менеджером рамках, в которых исключительная ситуация еще не наступила.

Данный пример показывает также *роль отдела контроллинга как персональной сервисной службы*. Подобный анализ отклонений проводится применительно к конкретной ситуации, поскольку полученная в его ходе информация интерпретируется в форме ответов на такие вопросы, как: что могло бы быть достигнуто, если бы...? Эти числа нельзя получить только при регулярном сравнении плановых и фактических величин. Они представляют собой результаты альтернативных расчетов, которые часто исходя из соображений экономии выполняют не в рамках информационно-управляющей системы, а как специальное задание.

ГРАФИЧЕСКОЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ СРАВНЕНИЙ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ВЕЛИЧИН В ЦЕНТРЕ ПРИБЫЛИ

На рисунке 45 графически представлено сравнение плановых и фактических величин. Дело в том, что многим менеджерам диаграмма говорит больше, чем таблица. По крайней мере хорошо зарекомендовал себя подход, при котором результаты расчетов дополняются графиком.

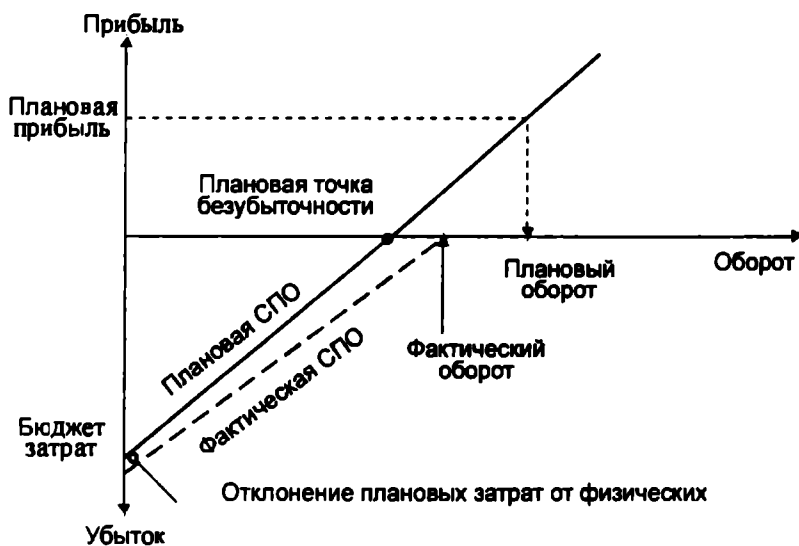


Рис. 45. Сравнение плановых и фактических показателей для центра прибыли

Конечно, на диаграмме нельзя увидеть все тонкости, поэтому делать дифференцированные выводы и подготавливать новые решения следует на основе детализированной числовой информации. Диаграмма же должна привлечь внимание к наиболее важным моментам и таким образом служить контроллеру в качестве инструмента «продажи», поскольку сам он должен выполнять функцию «продавца»

чисел. Для этого ему необходимо проводить что-то вроде исследования рынка данных с целью определения потребностей клиента, а также решать проблемы «упаковки» числовой информации. Главное значение для успеха деятельности контроллера имеет *ориентация его работы на потребителя*, а не на продавца, что означает умение смотреть на бумаги с расчетами глазами своего клиента, вместо того чтобы делать это только со своей позиции.

На рис. 45 план представлен сплошной линией. Для заданного бюджета постоянных затрат и планового угла наклона СПО-линии (показывающей долю суммы покрытия в обороте) получается плановая прибыль, равная расстоянию от конца СПО-линии до горизонтальной оси, на которой откладываются величины оборота. Штриховая линия характеризует фактически сложившуюся ситуацию, достаточно неблагоприятную по сравнению с плановой:

- смета затрат превышена;
- объем по обороту не достигнут;
- показатель доли суммы покрытия в обороте (СПО) ухудшился, поскольку ряд факторов оказал неблагоприятное воздействие: снижение выручки от реализации (растущие скидки); невыгодная структура ассортимента.

Доля суммы покрытия в обороте в соответствии с данными рис. 44 равна по плану 32,8%, а фактически – 28,8%. Соответствующая линия на графике пересекает горизонтальную ось оборота в точке безубыточности (ТБ). Какие конкретно факторы повлияли на более пологое фактическое положение этой линии, должен показать анализ отклонений, обусловленных изменениями цен реализации и структуры ассортимента. Возможно, когда *контроллер сам принесет менеджеру по сбыту этот график*, тот проявит интерес и к более детальному анализу.

В рассматриваемом примере (см. рис. 44) точка безубыточности по плану рассчитывается путем деления 20 000 ДМ на 0,328, что дает величину 61 000 ДМ. Кроме того, на графике видно, что отклонения по затратам, как это было показано при анализе отклонений в рамках системы расчета управленческой прибыли, означают то же самое, что и корректировка постоянных затрат или целевой суммы покрытия, причем это относится и к отклонениям по затратам, плановые величины которых рассчитаны на основе нормативных предельных затрат, как например отклонения, обусловленные изменением количества материалов и цен на них.

ПЛАНИРОВАНИЕ ГИБКОГО БЮДЖЕТА ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРОИЗВОДСТВЕ

В производстве наиболее подходящим инструментом управления, заменяющим цель по прибыли, является гибкий бюджет. Гибким его называют потому, что плановые затраты задаются или принимаются ответственным менеджером к выполнению не просто в форме некоторой месячной величины, но увязываются еще и с объемом производства (выпуском продукции).

В общем случае результат производства выражается физическим объемом выпуска, например в штуках. Для отдельно взятого производственного МВЗ требуется введение других базовых измерителей выпуска, поскольку измеряемые в штуках детали чаще всего сильно отличаются друг от друга. Для большинства производственных МВЗ однородным масштабом их результативности является час: либо это машино-час, либо это норма-час. Бюджет затрат считается гибко привязанным к выработке в часах, если в рамках общего объема затрат различают затраты, изменяющиеся пропорционально выработке, и затраты, остающиеся постоянными по крайней мере в пределах практически ожидаемого периода выпуска.

В бюджете различают также управляемые затраты, на которые может оказывать влияние руководитель МВЗ – начальник цеха или мастер, и калькуляционные величины, которые имеют справочный характер и спускаются ему для сведения. Как видно из бюджета затрат токарного участка (рис. 46), управляемые и пропорциональные затраты не совпадают. Например, руководитель этого МВЗ не может оказывать влияния на такой элемент затрат, как электроэнергия, несмотря на то, что ее потребление изменяется пропорционально выработке в часах. Однако если отдельные виды оборудования или весь токарный участок не оснащены собственными счетчиками, в общем бюджете затрат на электроэнергию становится невозможным увидеть фактический ее расход по токарному участку. В связи с этим для руководителя ограничена область воздействия на электроэнергию и как следствие – на него не может быть полностью возложена ответственность за ее использование. Отклонение по затратам

на электроэнергию возникает только в смете энергообеспечивающего МВЗ, а соответствующий контроль осуществляется непосредственно со стороны главного энергетика. В то же время заработная плата вспомогательных рабочих-уборщиков в смете токарного участка является, безусловно, управляемой величиной несмотря на ее постоянный характер.

Представленный на рис. 46 бюджет затрат производственного МВЗ соответствует одной из диаграмм, приведенных на рис. 3 и демонстрирующих модель калькулирования нормативных предельных затрат. В рассматриваемом примере по горизонтальной оси откладываются нормо-часы. Видно, что при месячном плане в 2000 нормо-ч общие затраты составляют 33 692 ДМ, пропорциональные – 25 600 ДМ. Ставка предельных затрат равна в таком случае 12,8 ДМ за 1 нормо-ч, в то время как ставка полных затрат, включающая долю постоянных затрат, равна 16,85 ДМ/нормо-ч и имеет смысл только при загрузке в 2000 нормо-ч. При увеличении планового выпуска постоянные затраты не возрастают, и тогда на один нормо-час будет приходиться меньшая доля постоянных затрат, и наоборот.

Подобный *бюджет затрат* позволяет *решить две важные задачи* в области информационных и экономических систем контроллинга.

1. Он позволяет рассчитать ставку предельных затрат, необходимую для определения предельных затрат изготовления изделия по схеме: трудоемкость изготовления на данном МВЗ умножается на ставку предельных затрат, равную 12,80 ДМ за 1 нормо-ч.

2. Он представляет собой ориентир для определения затрат в зависимости от результативности, выраженной в нормо-часах, и таким образом возлагает на руководителя МВЗ ответственность за эти затраты.

Цель контроллера при работе с бюджетом затрат и сравнении плановых и фактических величин заключается не в том, чтобы контролировать руководителя МВЗ, а в том, чтобы его *информировать*: «Вы, господин Мастер, должны сами видеть, как обстоят дела с затратами на вашем участке, тогда вам легче будет подумать об их распределении. Это ваш бюджет и ваши отклонения от него. Вы не можете обойтись без них так же, как пилот самолета не может управлять им без навигационных приборов. Вам необходимо постоянно смотреть на свои «часы», показывающие уровень затрат».

На участке 10 токарных станков средних размеров, каждый станок обслуживается одним рабочим, работа односменная. Оплата труда аккордная. Базовый показатель результативности – часы, при использовании аккордной системы речь идет о норма-часах.

Расчет плановой месячной величины базового показателя:

10 станков × 150 ч на выполнение заказа при односменной работе × плановый коэффициент выполнения норм 1,3 = 1950 норма-ч, или при округлении получаем 2000 норма-ч.

Смета затрат

(Расчеты на месяц)

Элемент затрат	Всего, ДМ	Пропорциональные (продуктовые), ДМ	Постоянные (структурные), ДМ
Оплата труда основных производственных рабочих [2000 н-ч · 6 (аккордная ставка в час)]	12 000	12 000	–
Оплата труда вспомогательных рабочих [(обслуживание, уборка, ремонт и доработки на своем рабочем месте: 100 ч на уборку · 7,8 (средняя оплата в час)]	780	–	780
Социальные отчисления (40% от оплаты труда)	5112	4800	312
Затраты на инструмент (токарные резцы)	2000	2000	–
Затраты на содержание оборудования (собственные работы и услуги со стороны)	3000	2500	50
Вспомогательные материалы	300	300	–
УПРАВЛЯЕМЫЕ ЗАТРАТЫ	23 192	21 600	1592
Амортизация	5000	3000	2000
Затраты на содержание помещений (250 м ² · 5)	1250	–	1250
Затраты на электроэнергию	1000	1000	–
Целевая величина показателя ROI *	750	–	750
Целевое покрытие общезаводских постоянных затрат на управление и постоянных затрат вспомогательных МВЗ	2500	–	2500
КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ ЗАТРАТЫ	10 500	4000	6500
Итого в месяц	33 692	25 600	8092
СТАВКИ ЗАТРАТ	16,85	12,80	4,05
* Целевое значение дохода с капитала, распределенное по МВЗ, часто называемое калькуляционными процентами.			

Рис. 46. Плановая смета затрат и результатов токарного участка

Довольно часто при введении системы бюджетов объявляется, что теперь нужно будет экономить на затратах. Такое замечание, возможно, корректно с логической точки зрения, но с психологической точки зрения оно звучит как вызов: «Вы, господин Мастер, до сих пор были очень расточительны». Социальная чувствительность менеджера должна позволять улавливать и подобные нюансы в реакции сотрудников. Всегда, когда речь заходит об улучшениях, последние могут восприниматься как упрек партнеру: «До сих пор вы делали это не так, как нужно». В противоположность этому подходу при внедрении бюджетов затрат наиболее подходящим было бы слово «информировать». Оно отражает существо вопроса и звучит поделовому. Но прежде всего оно показывает высокую оценку руководителя МВЗ: *информируют того, с кем считаются*. Уровень ответственности руководителя возрастает, поскольку в сферу его компетенции включаются еще и затраты, во всяком случае те из них, на которые он может оказывать воздействие. Круг задач становится шире, и реализуется принцип осуществления *контроллинга для себя*.

БЮДЖЕТ ЗАТРАТ В КАЧЕСТВЕ БАЗЫ НОРМАТИВНЫХ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Бюджет затрат на текущий год, который разрабатывается с лета до осени предшествующего года как часть оперативного плана (внутренний контур планирования – см. гл. 7), выполняет функцию *базы нормативных затрат*. Таким образом, он не является бюджетом, например на январь или июнь предшествующего года, но прежде всего представляет собой документ, в котором независимо от конкретного временного периода аналитически увязываются затраты и выпуск, выраженный в нормо-часах. Такой базовый модуль становится конкретным бюджетом на определенный месяц только после того, как в рамках диспозитивного планирования будут определены эффективно отработанные часы, а нормативные затраты будут преобразованы в плановые затраты месяца (см. рис. 48).

При построении такой системы бюджетов затрат всегда возникает одна проблема, которую рассмотрим на конкретном примере (см. рис. 46). Плановая загрузка составляет 2000 нормо-ч. Она определена

на основе заданного количества единиц оборудования, односменного режима работы, эффективного бюджета времени в 150 ч работы за смену в месяц и коэффициента выполнения норм 130%. Величина 150 ч за смену в месяц была получена из соответствующих расчетов за год (годовой тарифный фонд рабочего времени минус отпуска, праздники, больничные). В связи с тем что базой для определения выпуска продукции являются не эти 150 астрономических часов, а нормо-часы, необходимо при расчете плановой загрузки учитывать еще фактически достигаемый на этом участке коэффициент выполнения норм (в примере он равен 130%).

Возникает вопрос: *соответствуют ли эти 2000 нормо-ч, характеризующие плановую месячную загрузку токарного участка, плану сбыта?* Ведь в системе оперативного планирования (см. гл. 7) плановый объем реализации изделий передается на отдельные МВЗ для изготовления в соответствии с технологическими картами и показателем трудоемкости. Являются ли в таком случае 2000 нормо-ч токарного участка результатом этого процесса планирования?

Нет. Если бы это было так, то процесс планирования не имел бы конца. Такие бюджеты затрат, как приведены в примере на рис. 4б, должны составляться для того, чтобы можно было сделать калькуляции предельных затрат на изделия. Только после этого в распоряжение руководителей могут быть предоставлены данные о суммах покрытия, на основе которых готовятся и принимаются плановые решения относительно цен реализации. Только после этого для программы реализации можно провести проверку того, реально ли сформировать более выгодный ассортимент изделий и предложить рынку дополнительное их количество.

В связи с такими рассуждениями уже говорилось, что бюджет затрат следует рассматривать как базу нормативных затрат. Приведенные 2000 нормо-ч были получены из предположения о возможной загрузке; обычно это делается при условии задания числа смен работы, как это показано в примере. Таким образом, гибкие бюджеты затрат могут быть готовы уже в сентябре. Когда в ноябре будет окончательно разработан план реализации на следующий год, можно очень быстро определить соответствующие плану реализации затраты токарного участка путем их пересчета на соответствующую загрузку, причем это делается на компьютере, если подготовлены все базовые планово-нормативные бюджеты. Например, оказалось, что согласно плану сбыта среднемесячная загрузка токарного участка составит 1800 нормо-ч. В этом случае все пропорциональные затра-

ты необходимо умножить на 0,9, а постоянные затраты просуммировать с ними как константу. Полные затраты, соответствующие плану реализации, не будут теперь равны 33 692 ДМ, а будут получены путем расчета: $0,9 \cdot 25\ 600 + 8092 = 31\ 132$ (ДМ).

РАЗДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ В БЮДЖЕТЕ НА ПРОДУКТОВЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННО- СТРУКТУРНЫЕ

Разделение затрат на продуктовые и организационно-структурные осуществляется также и по МВЗ. То, что связано с созданием самого продукта, его материально-вещественной формы, например оплата труда основных производственных рабочих, относится к продуктовым затратам.

Эта оплата труда изменяется пропорционально базовому показателю выпуска, выраженному в норма-часах. Уборку рабочих мест токари выполняют самостоятельно и получают за это дополнительную плату, которая рассчитывается по средней аккордной ставке и относится к постоянным затратам. Время, необходимое для уборки, в большей степени зависит от размеров и сложности оборудования, чем от длительности производственного цикла. Калькуляционные социальные отчисления включают долю сумм социального страхования работников, которую берет на себя работодатель, а также оплачиваемые отпуска, праздники и больничные в размере часов, которые были вычтены при расчете эффективного времени, равного 150 ч за смену в месяц. Эти величины являются пропорциональными или постоянными в зависимости от того, к какой части заработной платы они относятся.

Затраты на инструмент (в данном примере – токарные резцы) изменяются пропорционально базовой загрузке. Так же ведут себя затраты, связанные с потреблением топлива и вспомогательных материалов. При рассмотрении затрат на содержание оборудования в исправном состоянии (услуги собственного токарного участка, оцениваемые по ставке предельных затрат, материалы для ремонта и услуги сторонних организаций) сумма в размере 500 ДМ была взята постоянной как относящаяся к профилактическому ремонту. Ведь даже когда оборудование простаивает, но всегда должно быть гото-

во к работе, необходим некоторый минимум профилактических работ (смазка, пробные запуски и т.п.). Объем этих работ оценивается в соответствии с техническими характеристиками оборудования. Мероприятия по содержанию оборудования в исправном состоянии бывают различными: связанными с изготовлением продукта и направленными на поддержание порядка – соответственно продуктовые пропорциональные и структурные за период.

Амортизация в примере носит частично постоянный, частично пропорциональный характер. В общем случае целесообразно, а в рамках системы экономических расчетов контроллинга и более предпочтительно рассматривать амортизацию в бюджете в качестве полностью постоянной величины как часть денежного потока, используемого на финансирование будущих инвестиций. Такой подход справедлив еще и потому, что износ, растущий пропорционально загрузке, компенсируется дополнительным ремонтом. Однако часто по многофункциональному оборудованию, работающему в несколько смен, амортизацию начисляют за счет сверхэксплуатации, пропорционально загрузке. Постоянная амортизация соответствует темпу технического прогресса либо связана с решением правления предприятия о максимально допустимом сроке амортизации.

В нашем примере калькуляционные проценты как часть общего целевого показателя дохода с капитала включены в бюджет затрат по месту их возникновения. Часто рекомендуют поступать подобным образом, поскольку технические специалисты не привыкли оперировать такими финансовыми величинами и считать, что капитал предприятия также стоит денег.

В бюджете показаны и целевые величины по покрытию постоянных затрат неосновных МВЗ, таких как содержание заводоуправления, подготовка производства, конторы мастеров, социальные отделы, а также постоянные затраты ремонтно-механического, транспортно и энергообеспечивающего цехов.

Для токарного участка эта величина равна 2500 ДМ и является результатом распределения затрат или, точнее, получена из целевой матрицы покрытия, построенной для предоставляющих и получающих услуги МВЗ в соответствии с некоторыми коэффициентами. Поскольку такое распределение осуществляется внутри блока постоянных затрат, оно не влияет на систему расчетов по суммам покрытия. В принципе, можно было бы сразу перенести постоянные затраты неосновных, или вторичных, МВЗ в расчеты результатов по продуктам. Однако на основе подобных производственных затрат

невозможно рассчитать полную себестоимость, которая независимо от расчетов по суммам покрытия необходима для оценки запасов готовой продукции и полуфабрикатов в балансе, а также для калькулирования цен на государственные заказы.

ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ ОПЛАТА ТРУДА ОСНОВНЫХ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАБОЧИХ ДЕЙСТВИТЕЛЬНО ПРОПОРЦИОНАЛЬНОЙ?

Самые большие споры постоянно возникают вокруг оплаты труда основных производственных рабочих. Говорят, что в периоды низкой загрузки никто сразу не увольняет рабочих, несмотря на напряженную рыночную обстановку. Однако при определении предельных затрат необходимо *ориентироваться* на потребление *ресурсов*, а не на показатели планирования персонала, такие как численность вновь принятых или уволенных работников. При учете материалов в предельных затратах также считают только величину потребности, а не объем закупки.

Как рассуждают в периоды роста конъюнктуры? Никто не будет сомневаться, что в этом случае оплата труда меняется пропорционально базовому показателю, выраженному в нормо-часах, как в примере токарного участка. Ведь в конце концов дополнительно отработанные часы должны быть оплачены.

Как рассуждают в периоды спада? Не будем предлагать сейчас никаких промежуточных решений, например, увеличения складских запасов, снижения темпов работы или проведения профилактического ремонта и предположим, что во время низкой загрузки токари ничем другим кроме игры в карты не занимаются. Будет ли оплата их труда в таком случае пропорциональной? Да, без сомнения. Ведь этот вид оплаты труда применяется только в том случае, если производство получает заказы от клиентов или на пополнение складских запасов. Выплаты токарям за игру в карты следует отнести к дополнительной оплате за ожидание заказов. В примере на рис. 46 по этому элементу затрат уже запланировано 780 ДМ за те виды работ, которые необходимо провести. Оплата игры в карты приведет к значительным неблагоприятным отклонениям по этому элементу затрат по сравнению с плановым бюджетом.

Как уже было показано в рамках анализа отклонений в системе расчета управленческой прибыли (см. рис. 13 и 31), *эти отклонения интерпретируются как корректировка постоянных затрат или целевой суммы покрытия*.

Таким образом, не сама оплата труда основных производственных рабочих является постоянной, она приобретает такой характер в периоды снижения загрузки и рассматривается руководителями как отклонение фактических постоянных затрат от планового бюджета. Причины такого подхода имеют социальные и экономические корни, поскольку затраты на подбор персонала и его последующее обучение оказываются впоследствии больше этих отклонений. Вообще-то отклонения должны быть сигналом к проведению корректирующих мероприятий, однако данный сигнал по упомянутому отклонению сознательно игнорируется. В такой ситуации получается, что руководители как бы вновь принимают решение о «складировании» определенного количества человеко-часов и тем самым обосновывают дополнительные постоянные затраты. Эти взаимосвязи приведены на рис. 47.

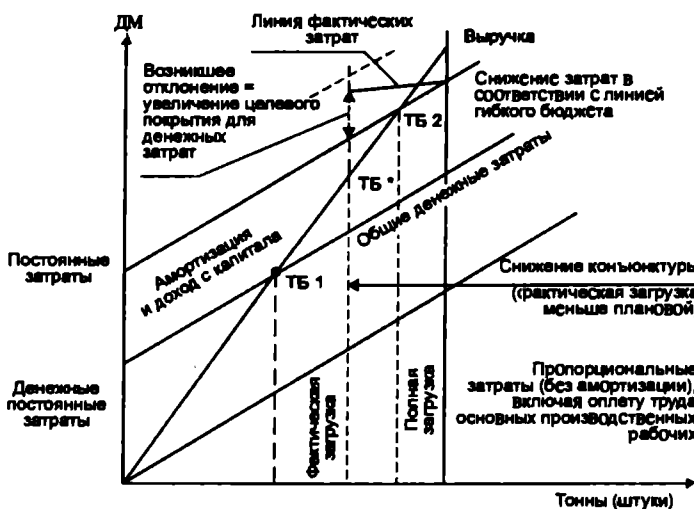


Рис. 47. Отклонения по оплате труда и ее поведение как постоянных затрат в случае снижения загрузки: ситуация становится критической, если ТБ* (общая целевая точка безубыточности) совпадает с ТБ1 или окажется левее ТБ1 (финансовой точки безубыточности), сдвигающейся при увеличении фактической загрузки вправо и вверх на величину отклонения оплаты труда и социальных отчислений до точки ТБ2

Спрашивается: сколь долго предприятие в состоянии выдерживать подобные отклонения? До тех пор, пока оно может их финансировать. Если уровень ликвидности оказывается уже недостаточным, то несмотря ни на социальные, ни на экономические соображения эти отклонения должны стать сигналом к отправке рабочих в вынужденные отпуска, сокращению рабочего дня и увольнениям. Однако при составлении бюджета недопустимо, ссылаясь на подобные временные обстоятельства, принимать всю оплату труда основных производственных рабочих постоянной. Правда, слово «постоянная» однозначно понимается здесь как «нерегулируемая». Именно поэтому понятие «постоянные затраты» рекомендуется заменить понятием «*структурные затраты*» (см. рис. 3а).

В этой книге выражения «пропорциональные» и «постоянные» везде связаны с *видами деятельности*. Например, если работники заняты механической обработкой деталей изделий, которые предназначены для продажи, оплата их труда относится к *продуктовым затратам* (раньше мы их называли пропорциональными). Если же работники не получают заданий по заказам клиентов, то они бывают заняты дополнительными видами деятельности, например ремонтом, и оплата их труда относится к структурным затратам (раньше их называли постоянными, поскольку функция затрат содержит константу). *Продуктовые (пропорциональные) затраты всегда рассматриваются применительно к единице продукции*. Величину базового показателя в нормо-часах и данные об оплате труда основных производственных рабочих берут из заказов-нарядов, содержащих технологические карты с данными о нормах времени обработки и наладки. Оплата труда при других видах деятельности считается в бюджете вспомогательной и относится к организационно-структурным/постоянным затратам за период. Речь идет о работах по поддержанию порядка и чистоты, ремонтному и техническому обслуживанию собственного рабочего места, а также о времени в ожидании поступления заданий. Например, сборочные операции по производству некоего изделия относятся к продуктовым затратам. И неважно, идет речь о телевизорах, конфетах или рулетах. Если же работник находится в центре управления и наблюдает за показаниями приборов, то затраты по этому типу деятельности будут относиться к структурным затратам. Метод аналитического планирования затрат заключается в том, что непосредственно на МВЗ осуществляются их формирование и реализация в соответствии с разработанной технологической документацией.

Отметим еще, что в сезонном производстве бывают случаи, когда отклонения в форме дополнительной оплаты труда по сравнению с плановым бюджетом не возникают, поскольку уже в процессе планирования учитывается структура бизнеса и в периоды низкой загрузки часть оплаты труда принимается постоянной. Так, производство сахара носит характер кратковременной кампании по переработке урожая сахарной свеклы, а большую часть года проводятся ремонтные работы. Такой график известен заранее, поэтому оплата труда в период сезонного спада отражается в плановом бюджете как постоянная, а не в форме отклонений.

СРАВНЕНИЕ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ВЕЛИЧИН В БЮДЖЕТЕ ЗАТРАТ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧАСТКА

В первой графе таблицы на рис. 48 еще раз приводятся месячные плановые затраты в размере 33 692 ДМ, взятые из базового нормативного бюджета (см. рис. 46). Пересчитанные плановые затраты, представляющие собой реальный плановый бюджет расчетного месяца, показаны во второй графе, итоговая сумма которого равна 38 812 ДМ, что объясняется увеличением загрузки: вместо 2000 нормо-ч данное МВЗ отработало в месяц 2400 нормо-ч. Таким образом, коэффициент загрузки равен 120%. Именно на основе этого фактора все величины как по элементам, так и по итоговой сумме были преобразованы из базового нормативного бюджета в планово-расчетный.

При этом использовалась такая *формула*:

$$\text{планово-расчетные затраты} = \frac{\text{фактическая загрузка}}{\text{плановая загрузка}} \times \text{планово-затраты} + \text{планово-затраты};$$

$$K(x) = m x + t.$$

Плановая загрузка: 2000 нормо-ч.

Фактическая загрузка: 2400 нормо-ч. Коэффициент загрузки: 120%.

Элемент затрат	По плану	План, пересчитанный на фактическую загрузку	Фактические	Отклонение	Отклонение нарастающим итогом с начала года
Оплата труда основных производственных рабочих	12 000	14 400	15 000	- 600	- 3000
Оплата труда вспомогательных рабочих	780	780	400	+ 380	+ 650
Социальные отчисления	5112	6072	6160	- 88	- 940
Затраты на инструмент	2000	2400	2100	+ 300	- 50
Затраты на содержание оборудования	3000	3500	2900	+ 600	+ 1300
Вспомогательные материалы	300	360	420	- 60	- 20
УПРАВЛЯЕМЫЕ ЗАТРАТЫ*	23 192	27 512	26 980	+ 532	- 2060
Амортизация	5000	5600	5600	-	-
Затраты на содержание помещений	1250	1250	1250	-	-
Затраты на электроэнергию	1000	1200	1200	-	-
Проценты	750	750	750	-	-
Целевое покрытие	2500	2500	2500	-	-
КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ ЗАТРАТЫ	10 500	11 300	11 300	-	-
ИТОГО ЗАТРАТ	33 692	38 812	38 280	+ 532	- 2060
* Затраты, величина которых может обсуждаться.					

Рис. 48. Отклонения по смете затрат производственного участка

В графе 3 таблицы на рис. 48 приведены фактические затраты месяца, причем калькуляционные затраты были просто перенесены из графы 2, поэтому отклонение по ним равно нулю. Однако это справедливо только для токарного участка. По бюджетам исходных МВЗ выполняется такое же сравнение плановых и фактических величин. Например, фактические затраты по обслуживанию зданий и сооружений ответственный за них менеджер сравнивает с плановыми, что позволяет ему получить управленческую информацию об осуществлении диспозитивного планирования.

Наряду с месячными отклонениями приводятся отклонения нарастающим итогом с начала года. Это имеет свои преимущества, поскольку многие затраты скачкообразны, например затраты на ремонтные работы, так что действительно необходимые сигналы для проведения регулирующих мероприятий дает только кумулятивное отклонение.

СИГНАЛЫ ОБ ОТКЛОНЕНИЯХ КАК ИНСТРУМЕНТ КОНТРОЛЛИНГА

Контроллер выполняет функции лоцмана, или штурмана, для кораблей флотилии-предприятия. Он должен сообщать капитанам сбыта, производства, закупок, НИОКР и управления и о следовании их кораблей плановым курсом как единой флотилии, и о согласованности их движения. Эта функция реализуется на верхнем уровне управления, когда речь идет о сравнении плановых и фактических величин по программе реализации, и на нижнем уровне, когда рассматриваются затраты каждого отдельного МВЗ. При этом на МВЗ отражаются изменения, которые произошли на верхнем уровне при продаже изделий, посредством преобразования затрат при загрузке 100% в планово-расчетные при фактической загрузке. Отклонение в программе сбыта привело в нашем примере к увеличению загрузки токарного участка на 400 нормо-ч и соответственно к новой величине плановых затрат для производства. В этом заключается смысл гибкого планирования.

Базовый нормативный бюджет в системе гибкого бюджетирования затрат является, таким образом, *структурным элементом оперативного планирования, который заблаговременно настроен на автоматический пересчет бюджета*. Если, как в примере, токарный участок обрабатывает больше часов, поскольку так будет определено при диспозитивном планировании, в свою очередь обусловленным возникшими отклонениями от плана реализации, то на этом участке тоже возникает больше затрат. Подобные взаимосвязи и должны учитываться в бюджете, который в том числе и с этой целью (помимо цели калькулирования предельных затрат) строится в форме гибкого бюджета на основе разделения пропорциональных и постоянных затрат. Отклонение фактически проданного количества продукции от планового не является тем сигналом, который должна давать система контроллинга менеджеру по производству, поскольку это отклонение находится вне сферы его влияния. Напротив, от-

клонения по затратам предоставляют ему информацию для принятия решений! Следует отметить, что при определении в бюджете величины затрат в зависимости от уровня загрузки (базового показателя) остается справедливым принцип оперативного планирования, в соответствии с которым они должны оставаться неизменными в течение всего бюджетного периода, даже если произошли какие-то структурные изменения.

Отклонения, выявленные при сравнении плановых и фактических величин, могли возникнуть по следующим причинам:

- перерасход или экономия физических объемов потребленных ресурсов;
- изменение цен закупки на вспомогательные материалы, инструмент или запасные части, а также услуг со стороны; изменение ставок оплаты труда;
- ошибки в планировании при определении как величины, так и структуры бюджета при разделении затрат на пропорциональные и постоянные;
- проведение технических и организационных изменений;
- изменение объемов потребления материалов в связи с установкой нового оборудования и внедрением новых технологий;
- временные сдвиги в возникновении затрат;
- бухгалтерские ошибки в отражении затрат;
- структурные сдвиги в ассортименте продукции.

Поскольку причины отклонений многообразны, они требуют анализа со стороны соответствующего руководителя МВЗ или со стороны сервисной службы в лице специалиста из отдела контроллинга, часто именуемого инженером по затратам. В этом случае также целесообразно говорить, что отклонения – это сигналы, дающие толчок (диспозитивному) планированию мероприятий по совершенствованию производства.

ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНЫЙ АНАЛИЗ ПРИМЕНИТЕЛЬНО К СИСТЕМЕ ОТЧЕТНОСТИ КОНТРОЛЛЕРА

Рассмотрение такого большого числа групп различных факторов, обуславливающих отклонения, возможно, не будет устраивать некоторых специалистов, например инженерно-технических работников в отделах расчета затрат.

Конечно, действие ряда факторов можно исключить. Например, влияние цен исключается, если ввести нормативные расчетные цены для всех вспомогательных материалов и оценивать по ним и плановые, и фактические объемы реализации. Таким образом, отклонение по стоимости становится отклонением за счет количества потребленного материала. То же самое относится к изменению тарифных ставок. Если в расчетах затрат по местам их возникновения использовать расчетную ставку оплаты труда и умножать ее на фактически отработанное время, то отклонений, обусловленных изменением уровня оплаты труда, не будет. Однако в этом случае необходимо вести двойные расчеты оплаты труда: на основе реальных ставок с целью ее выплаты работникам и на основе нормативных ставок в системе учета затрат по МВЗ и заказам.

В случае если отклонения обусловлены структурными сдвигами в ассортименте, можно предусмотреть использование нескольких базовых показателей в качестве измерителей результативности. Например, при определении расхода газа закалочной печи есть выбор между показателем времени работы этой печи и показателем веса полученной продукции. При этом гибкие затраты МВЗ будут определяться на основе обоих базовых показателей результативности.

Временные сдвиги можно улавливать таким образом, что при учете фактических затрат создаются резервы и вводятся разграничения через соответствующие счета или номера заказов.

Все подобные мероприятия означают дополнительную работу, стоят больших денег и сильно раздувают аппарат управления. Что же это даст в итоге? *Любая информация, которая не достигает своего потребителя, поскольку ее экономическое содержание слишком детально, лишняя.* Главное заключается не в том, чтобы построить как можно более красивые с точки зрения их разработчика информационные системы, а в том, чтобы *сориентировать их на потребителя* и предложить менеджерам показатели, которые им нужны и с которыми они могут работать. Как правило, менеджерам нельзя выдавать материалы большого объема, которые для них как книги за семью печатями. Метод *функционально-стоимостного анализа* направлен на то, чтобы не закладывать в стоимость конструкции больше того, что полезного хочет получить от этой конструкции клиент. Это справедливо не только для изделий, но и для информационных систем контроллера.

Вместе с тем служба контроллера не должна обращаться со своими клиентами, нуждающимися в числовой информации, как с детьми. Почему нельзя допустить, что менеджер задумается над по-

нятной ему с расчетной точки зрения информацией по отклонениям, если она не содержит слишком много предложений и оговорок? Почему бы ему самому не взять в руки бумагу и карандаш и не изложить свои соображения на той же странице, где приведены сравнения плановых и фактических величин? Все, о чем думает каждый, компьютер не может рассчитать. Собственные мысли по-прежнему остаются самым эффективным средством управления: менеджер совсем иначе воспринимает интересующие его показатели, чем если бы они были переданы ему в расшифрованном виде на нескольких страницах.

Однако необходимым условием для этого является видение контроллером своих задач не с точки зрения «раба» расчетов, который должен готовить бумаги и рассылать их по инстанциям, а как вклада в управление на основе собственных информационных данных.

Служба контроллера должна направить менеджеров на путь самостоятельного овладения аппаратом планирования и регулирования для достижения цели по прибыли. Такое умение важнее самого аппарата. Здесь речь идет о функции контроллера как «тренера по вождению» на «автомобиле показателей». Руководитель – тот же учитель. Поэтому справедливо снова вспомнить слова Песталоцци о том, что учитель должен учить оказывать *помощь для самопомощи*.

С учетом сказанного контроллер может позволить себе кое-что упростить и удешевить по сравнению с тем, что можно было бы сделать на основе научного подхода и с помощью компьютеров. Его главной задачей является *разъяснение* результатов сравнения плановых и фактических величин. Работа «штаба» считается выполненной, если штабные работники убеждены и мотивированы настолько, что готовы сделать определенные выводы на основе имеющейся информации и претворить их в жизнь. В таком случае часто оказывается, что *меньше технико-экономического означает больше управленческо-психологического*. Однако именно управленческо-психологическое необходимо, чтобы действительно что-то произошло!

БЮДЖЕТ ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ И НОРМАТИВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В примере бюджета затрат токарного участка, приведенном на рис. 46, речь шла об установлении расчетно-аналитической взаимосвязи между затратами и объемом выпуска. Сравнение плановых и

фактических величин в рамках гибкого бюджета особенно отчетливо показало, что затраты варьируются вместе с загрузкой. В примере на рис. 48 фактически отработанное время могло бы быть меньше планового. В этом случае с учетом фактической загрузки уменьшились бы плановые пропорциональные затраты, а значит, при уменьшении объема выпуска должны были бы быть сокращены фактические затраты.

Такой автоматический пересчет бюджетов, выполняемый для производственных МВЗ, невозможен для технических, сбытовых и административных служб, поскольку не применяются однозначно трактуемые измерители результативности, подобные нормо-часам, которые заменяют натуральные показатели, характеризующие объем производства продукции предприятия, предназначенной для рынка. Кроме того, результативность деятельности некоторых управленческих служб, например отдела персонала или отдела контроллинга, влияет на результаты работы других подразделений. Например, можно было бы использовать нормативный показатель неявки на рабочие места в качестве критерия оценки деятельности для руководителя отдела персонала. Однако, если ситуация благоприятная и работники не считают обычный насморк поводом для отсутствия по болезни, поскольку они стремятся выполнять свои профессиональные обязанности, это будет свидетельствовать и о вкладе каждого менеджера в поддержание деловой атмосферы. Следовательно, руководитель отдела персонала, как и контроллер, *должен обеспечить* достижение приемлемых значений показателя неявки в условиях благоприятного психологического климата. Таковы взаимосвязи в блоке структурных затрат.

Нельзя также сказать, что контроллер принес прибыль предприятию. Не он является менеджером по прибыли, а руководители отделов сбыта, производства и закупок. Вместе с тем контроллер в роли штурмана помогает менеджерам принимать решения, ориентируясь на цель по прибыли, и пользоваться показателями результативности, имеющими структуру, максимально приближенную к показателю прибыли (например, суммой покрытия II или III). Про контроллера говорят, что он *обеспечивает* достижение прибыли. А специалист по финансам обеспечивает порядок в своей области деятельности, но не он занимается оперативно-календарным планированием, влияющим на финансовые потоки. Однако специалист по финансам должен позаботиться о том, чтобы каждый менеджер учитывал финансовые последствия проводимых мероприятий.

Таким образом, для токарного участка или другого производственного МВЗ существует *аналитическая причинная* связь между показателями результата и затратами, выражающаяся в том, что поскольку токарный станок обрабатывает свои часы, он нуждается в электроэнергии, инструменте, ремонте и обслуживании. Для управленческих и сервисных служб можно установить только *фактически сложившуюся* взаимосвязь между бюджетом затрат и показателем результата (нормативом управленческой деятельности). Например, руководитель отдела персонала осуществляет *затраты*, чтобы уменьшить число неявок на работу и текучесть кадров, а контроллер проводит расчеты оборота, обеспечивающего целевую доходность с капитала. В данной ситуации речь идет о разъяснении проблем и о намерениях действовать, а не о причинно-следственных взаимосвязях.

При планировании затрат для управленческих и сервисных служб должны разрабатываться бюджеты, в которых все *затраты постоянные*. Такой бюджет может иметь следующий вид:

Отклонения по затратам за август		МВЗ: аналитическая группа		
Элемент затрат	По плану	Фактически	Отклонения	Отклонения нарастающим итогом
Жалованье	10 000	12 000	- 2000	- 4000
Социальные отчисления	2500	3000	- 500	- 1000
Расходы на командировки	500	600	- 100	- 300
Административные расходы	300	250	+ 50	+ 150
Затраты на содержание помещений	500	500	-	-
Амортизация	400	400	-	-
Прочее	200	300	- 100	- 200
Всего	14 400	17 050	- 2650	- 5350

В этом бюджете нет пропорциональной зависимости между объемом производства изделий и результатом этих МВЗ. Однако *менеджеры могут оказывать влияние в том числе на постоянные затраты*. Степень этого влияния следует рассматривать во взаимосвязи с результатом, характеризующим потенциал управленческой деятельности. Таким образом, для управленческих и сервисных служб необходимо подобрать *показатели, или индикаторы*, их результативности и проводить сравнение плановых и фактических значений этих показателей, как для затрат. Данные показатели обуславливают *тенденцию возрастания* постоянных затрат.

Рассмотрим пример. Для рабочей группы аналитиков из отдела персонала задан месячный бюджет затрат 14 400 ДМ, являющийся частью блока постоянных затрат предприятия, а также задан плановый показатель результатов деятельности. В течение года группа аналитиков должна провести оценку 180 рабочих мест с учетом того, что выполненная работа оценивается не только по объему, но и по качеству. Оценки должны быть понятны работникам и служить для них руководством к действию. Кроме того, в бюджете предусмотрено, что на начальном этапе работа идет медленнее, чем позднее, когда уже накоплен соответствующий опыт. Линия фактического результата на рис. 49, характеризуемая рассматриваемым нормативом управленческой деятельности, проходит значительно ниже, чем плановая кривая. Однако в августе линия фактического результата резко уходит вверх и проходит выше линии плановых значений. Это объясняется тем, что с начала июля в группе стал работать еще один специалист. Таким образом, в бюджете затрат появилось отклонение, составляющее по таким элементам затрат, как жалование и социальные отчисления, общую величину 2500 ДМ в месяц, которая накапливается уже в течение двух месяцев. Однако в нашем примере (рис. 49) отклонение по затратам можно сравнить с *уровнем показателя результата работы*. Таким образом, произойдет взаимосвязка контроллинга структурных затрат и контроллинга результатов деятельности.

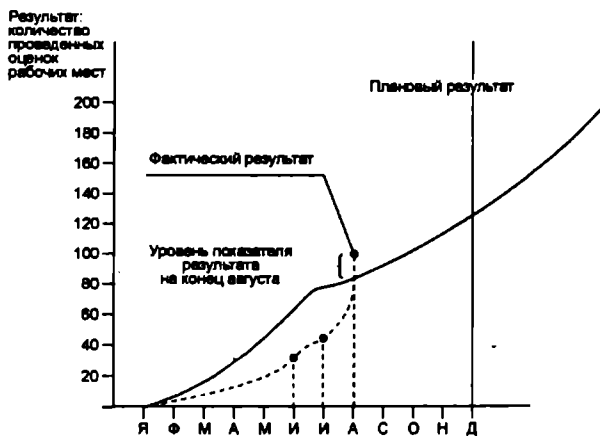


Рис. 49. Бюджет затрат и показатель результата для рабочей группы в отделе персонала

ПРИМЕР ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНСТРУМЕНТОВ КОНТРОЛЛИНГА РУКОВОДИТЕЛЕМ ОТДЕЛА ПЕРСОНАЛА

Руководитель отдела персонала должен использовать в своей области деятельности следующие инструменты планирования и регулирования.

А. Описание функциональных обязанностей, или должностные инструкции (пример приведен на рис. 50).

Раздел 4 должностной инструкции называется «Постановка целей», хотя более подходящим было бы название «Описание функций», поскольку слово «функция» точнее отражает содержание документа. По этой причине при заполнении раздела 4 рекомендуем использовать формулировки, разъясняющие целевую ориентацию должности. Причем в данном разделе речь идет о *функциональных целях*, а нормативы управленческой деятельности (показатели результативности) трактуются как *результативные цели*.

Формулировка содержания раздела 4 характеризует функции (задачи) руководителя отдела персонала, а в разделе 10 приведены описания отдельных видов деятельности и должностных обязанностей.

Подобная должностная инструкция *на качественном уровне регламентирует задачи, права и ответственность работника, занимающего данную должность*.

Б. Бюджеты затрат (бюджеты постоянных затрат на год и на месяц, как на рис. 49 для группы аналитиков). Подобный бюджет затрат образует *количественные рамки* для выполнения обязанностей руководителя отдела персонала.

В. Показатели результативности (нормативы управленческой деятельности): *целевые результативные показатели* для руководителя отдела персонала могут быть представлены, например, в следующей форме (см. раздел «Бюджетирование от нуля»):

- число вакантных должностей, характеризующее неудовлетворенный спрос на персонал и представляющее собой количественный норматив управленческой деятельности (для части процессов) или (что более удачно)
- число вакансий, обсуждавшихся в соответствии с формулой: «Необходим ли он (она) вообще?», при рассмотрении которой внимание последовательно акцентируется на трех позициях (см. гл. 7);

ДОЛЖНОСТНАЯ ИНСТРУКЦИЯ			
1	Наименование должности Руководитель главного отдела персонала	2 Ранговая ступень Руководитель главного отдела	3 Замена для
4	Постановка целей <i>Прием, подбор и подготовка сотрудников, необходимых для достижения целей предприятия (холдинга). Обучение и повышение квалификации уже работающих или вновь принятых на работу сотрудников в интересах эффективного и рационального выполнения поставленных перед ними задач</i>		
5.1	Наименование должности непосредственного начальника <i>Член правления, отвечающий за коммерческую деятельность</i>		
5.2	Занимающий должность, кроме непосредственного начальника, получает специальные указания от: <i>(вид и объем специальных указаний должны быть согласованы с лицом, имеющим право на выдачу указаний, и его непосредственным начальником)</i>		
6.1	Наименование должностей непосредственных подчиненных <i>А. Руководитель отдела персонала в штаб-квартире (руководитель отдела)</i> <i>Б. Руководители отделов персонала на заводах (руководитель отдела)</i> <i>В. Руководитель отдела развития персонала (руководитель отдела)</i>		
6.2	Занимающий должность дает специальные указания: <i>(вид и объем специальных указаний должны быть согласованы с лицом, получающим указания, и его непосредственным начальником)</i> <i>Медицинской службе заводов в рамках соглашений, принятых в документах правления от ...</i>		
7	Занимающий должность имеет заместителя <i>(если есть второй заместитель, он также упоминается)</i> <i>Руководитель отдела персонала в штаб-квартире</i>		
8	Занимающий должность замещает:		
	Специальные полномочия <i>(приводятся специальные права и полномочия, которые не привязаны к ранговой ступени должности и поэтому выходят за рамки действующего на предприятии положения, регулирующего общие права)</i> <i>Право подписи на документах холдинга (по всем вопросам, касающимся персонала и обучения); полномочия на выдачу счетов-фактур в сумме до 50 000 ДМ</i>		

Рис. 50. Должностная инструкция

<p>10 Занимающий должность самостоятельно осуществляет деятельность в рамках регламента управления по следующим специальным видам. Формирование плановых целей в области найма и повышения квалификации персонала <i>Отбор кандидатов на работу в подразделениях</i> <i>Проведение собеседований с кандидатами</i> <i>Назначение жалования (совместно с соответствующим начальником).</i> <i>Ежегодный контроль жалования вместе с начальником. Разработка инструкций по формированию политики в области оплаты труда</i> <i>Проведение регулярных совещаний с руководителями отделов</i> <i>Разработка программы обучения и повышения квалификации</i> <i>Выбор референтов для проведения семинаров на предприятии и за его пределами</i> <i>Выбор мест проведения совещаний</i> <i>Прием референтов в рамках программного обучения</i> <i>Консультирование подразделений предприятия по вопросам персонала, прежде всего по трудовому праву</i></p>			
<p><i>Поддержание контактов с производственным советом (включая обмен информацией)</i> <i>Поддержание контрактов с биржей труда, ведомством по делам иностранцев, школами, торгово-промышленными палатами, общественными учреждениями</i> <i>Координация работ по планированию персонала (членство в плановой комиссии предприятия)</i> <i>Информационное обеспечение правления (предоставление данных о персонале и их интерпретация)</i></p>			
<p>Установленное в должностной инструкции распределение задач по всем пунктам соответствует действующей организационной структуре или будет реализовано в ближайшие 12 месяцев.</p>			
Дата	Дата	Дата	Дата
непосредственный начальник	руководитель отдела	руководитель главного отдела	отдел персонала и социального развития
<p>Указание для занимающего должность.</p> <p>В данной должностной инструкции определены Ваши задачи и полномочия. Вы обязаны действовать и принимать решения в соответствии с ними. Вы должны непременно проинформировать вашего непосредственного начальника в случае возникновения существенных отклонений.</p>			

Рис. 50. Продолжение

- коэффициент текучести кадров;
- коэффициент неявки на работу;
- число рабочих мест, для которых еще не сделана аналитическая оценка;
- число поступивших рационализаторских предложений.

СРАВНЕНИЕ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Бюджеты разрабатываются в разрезе МВЗ для косвенных затрат (накладных расходов) изготовления, сбыта и управления. Вообще-то оплата труда основных производственных рабочих, учитываемая по МВЗ основного производства, имеет характер прямых (по отношению к продукту) затрат. Это означает, что наряды на оплату труда могут быть списаны прямо и непосредственно на изделия. Другие элементы затрат, например приведенные в смете токарного участка на рис. 46 затраты на инструмент, ремонт или электроэнергию, не могут быть отнесены на изделие на основании учетного регистра, а только через *нормативные* ставки затрат, рассчитываемые по технологическим картам на базе показателя загрузки в нормо-часах.

При калькулировании затрат на материалы, напротив, можно списывать их прямо на продукт, не пользуясь сметами косвенных затрат по МВЗ (см. модель калькулирования нормативных предельных затрат в гл. 2). В металлообрабатывающей промышленности в *спецификации* определен перечень основных материалов для изготовления продукта, например листовая сталь, или трубы определенного размера, или комплектующие, как собственного производства, так и покупные. В химической или пищевой промышленности *спецификации* заменяют *рецептуры* изготовления продукта из сырья и полуфабрикатов, которые тоже могут быть либо произведены самостоятельно, либо закуплены. Такие полуфабрикаты, как лесные орехи в кондитерской промышленности, с точки зрения техники калькулирования играют ту же роль, что детали в машиностроении.

Однако сравнивать плановые и фактические объемы использованных материалов для рассмотренных двух типов производства (с одной стороны, изготовление деталей и сборка, с другой стороны, непрерывный процесс производства) необходимо разными спосо-

ми. Если речь идет о типе производства, характерном для машиностроительного предприятия, то вместе с заказом-нарядом в цехи передаются заборные карты на материалы в соответствии со спецификациями. Если этих материалов оказывается недостаточно, цех должен оформить *дополнительную заявку*, которая может отражаться в учете как элемент затрат и может быть оформлена специальным цветным бланком. Такие заявки ежемесячно собираются по соответствующим МВЗ и отражаются в сводном документе, который и будет показывать отклонения по количеству использованных материалов. Для руководителя МВЗ эта информация является сигналом к регулированию выявленных отклонений (с учетом их причин), которые могли появиться не только в его подразделении, но и при разработке чертежей и спецификаций (некомплектность, неточности и т.п.) или могли быть обусловлены изменениями в конструкции.

В случае непрерывного процесса изготовления продукции сравнение планового и фактического количества материалов осуществляется по схеме *обратного расчета*. Для этого все производство разделяют в соответствии с используемыми материалами на отделения, которые, как правило, являются более крупными, чем МВЗ. На каждом «входе» и «выходе» такого отделения должен находиться участок взвешивания материалов. Часто между такими отделениями располагается промежуточный склад.

Плановые и фактические количества материалов должны сравниваться по следующей *формуле* в каждом отделении:

материалы на выпуск готовой продукции и полуфабрикатов в килограммах, умноженные на коэффициенты потребления и потерь для технологических процессов данного отделения, дают плановое количество материалов и комплектующих в килограммах; минус фактическое количество материалов и комплектующих в килограммах дает отклонение по количеству использованных материалов в килограммах; если материалы оценивать на основе расчетных цен, а комплектующие (собственного производства) на основе нормативных предельных производственных затрат, то получим отклонение по количеству использованных материалов в марках.

Коэффициенты потребления необходимы, когда определяют пропорции при использовании материалов; коэффициенты потерь необходимы, когда, например, чтобы получить 100 кг полуфабриката, требуется 110 кг сырья в связи с обрезкой или усушкой. Сравнение планового и фактического количества использованных материа-

лов по приведенной формуле может проводиться на компьютере. Для этого нужна автоматизированная система кодирования всех видов сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, а также коэффициентов потребления и потерь в каждом отделении. Кроме того, требуется ежемесячный учет фактического количества сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции в килограммах на входе и выходе отделений с одновременным вводом этих значений в банки данных. Наряду с ежемесячными сравнениями рекомендуется проводить сравнения кумулятивных плановых и фактических величин. Дело в том, что в связи с несовпадением технологических циклов с отчетными периодами могут возникать временные сдвиги. Например, поступили материалы для новой партии изделий, однако на выходе нет соответствующего объема (в килограммах). Поскольку в рамках отделений из-за больших затрат невозможна ежемесячная инвентаризация незавершенного производства, при расчете отклонений возникают искажения, которые, однако, выравниваются при сравнении кумулятивных плановых и фактических величин.

Приведенный анализ отклонений по количеству материалов позволяет решить две задачи:

- 1) вести контроль за эффективным расходованием сырья, материалов и полуфабрикатов в каждом отделении;
- 2) использовать фактические данные для проверки корректности коэффициентов потребления и потерь, на основе которых выполняется калькулирование предельных затрат по изделиям.

ТРЕХУРОВНЕВАЯ ПРОГРАММА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНТРОЛЛИНГА НА ОСНОВЕ СРАВНЕНИЯ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Величины отклонений, содержащиеся в документах, фиксирующих результаты сравнений плановых и фактических данных, являются основой для разработки трехуровневой программы мероприятий по совершенствованию производства.

1. *С помощью регулирования и диспозитивного планирования необходимо улучшить фактические показатели.* Каким образом увеличить объем реализации, выручки? Снизить затраты за счет

внедрения рационализаторских предложений или более экономного к ним отношения со стороны каждого работника? Отклонения являются для менеджера сигналами к проведению корректирующих мероприятий, если речь идет о неблагоприятных цифрах, либо они должны поддерживать его стремление к последовательному продолжению начатого пути, если он делает больше и лучше того, что предусмотрено планом.

2. *Совершенствование процесса постановки целей и планирования.* Отклонения могут свидетельствовать также о занижении или завышении плана. Возможно, кто-то из руководителей переоценил свои возможности при планировании, а кто-то другой сознательно создавал резервы. Возможно также, что произошли события, которые раньше не могли быть приняты в расчет. Однако в соответствии с описанными выше (см. гл. 6 и 8) принципами корректировки плана не следует сразу же приступать к ревизии бюджета. Необходимо иметь мужество признать отклонения, причины которых известны и не могут быть изменены, отклонениями. А правление предприятия прежде всего должно научиться не считать отклонения от плана подтверждением злонамеренных действий, оправдывающих личные выпады в адрес ответственных руководящих работников. Любая система планирования на предприятии является *самообучающейся*. Только осуществляя планирование и анализируя отклонения, можно реализовать такой процесс обучения. Желание что-то усовершенствовать на основе описанных подходов в рамках контроллинга не должно приводить к негативной оценке прошлого и к упрекам в адрес конкретных лиц.

3. *Стимулирование менеджеров.* Отклонения, полученные при сравнении плановых и фактических величин, являются основанием для проверки того, насколько *мотивирован* менеджер к достижению своих целей. В итоге может оказаться, что ему необходима замена, поскольку требования, предъявляемые к его функциональным обязанностям, находятся в противоречии с его квалификацией. Именно поэтому функции контроллера, заключающиеся не только в проведении сравнений плановых и фактических показателей, но и в активной интерпретации полученных результатов, непременно будут затрагивать и задачи управления персоналом, как вообще планирование с трудом можно отделить от управления. В связи с этим исследование причин отклонений приводит к обсуждению проблем оценки *результативности труда менеджеров и сотрудников* и к разработке совместно с отделом управления и повышения квалифи-

кации персонала таких мероприятий по повышению эффективности труда, как тренинг по менеджменту или конкурс руководителей. Процесс обсуждения сопровождается составлением протокола в форме расчетов ожидаемых величин, которые проводятся, например, в конце сентября. При этом важно ответить на вопрос, были ли выявлены отклонения, и если да, то, несмотря на это, достижение цели считается стопроцентным.

ПРИМЕР РАЗРАБОТКИ ТРЕХУРОВНЕВОЙ ПРОГРАММЫ МЕРОПРИЯТИЙ ПО ПОВЫШЕНИЮ ПРИБЫЛИ

Менеджер по продукту получает задание продвинуть на рынок изделие с хорошей суммой покрытия (СП), доля которой в цене реализации (Ц) равна 45%. Кроме того, бюджет затрат на рекламу составляет в целом 500 000 ДМ. В этом случае минимальная цель по увеличению оборота за счет рекламной акции рассчитывается следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{целевая} \\ \text{величина} \\ \text{дополни-} \\ \text{тельного} \\ \text{оборота} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{дополнительные} \\ \text{постоянные} \\ \text{затраты} \end{array}}{\text{СП/Ц}} = \frac{500\,000}{0,45} = 1\,110\,000 \text{ (ДМ).}$$

Однако фактически достигнутое увеличение оборота оказалось меньше этой минимальной целевой величины. В итоге в расчетах управленческой прибыли появляется неблагоприятный результат в строке «Сумма покрытия П», или «Результат реализации» (выручка – предельные затраты производства = сумма покрытия I – прямые постоянные затраты по продвижению продукта на рынок = сумма покрытия П). Такое отклонение от плана может быть обусловлено тем, что для успеха рекламной акции требуется больше времени, чем было предусмотрено ранее, или тем, что бюджет на рекламу оказался недостаточным. Но если и при повторной попытке опять получается неблагоприятное отклонение, то рекомендуется разработать трехуровневую программу мероприятий.

Первый уровень	Необходимо проанализировать рекламную акцию. Как разрабатывался план? Подходит ли выбранное средство массовой информации? Может ли реклама в принципе иметь успех, не нарушает ли она, например, каких-то табу? Может быть, она не затрагивает мотивы покупки? Обращена ли она к целевому сегменту рынка?
Второй уровень	Реалистичен ли прогноз роста рынка данного продукта? Возможно, рынок вовсе не способен дать больше достигнутого объема реализации, так что сделанное при разработке стратегического плана реализации предположение оказалось неправильным.
Третий уровень	Насколько квалификация менеджера по продукту соответствует поставленной перед ним задаче и связанной с ней ответственности? Что можно сделать, чтобы стимулировать его к достижению более высоких целей? Может быть, для него больше подходит другой вид деятельности?

БЮДЖЕТ И ДЕЛЕГИРОВАНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Часто говорят о делегировании ответственности. Это стало уже чем-то вроде догмы. Или таким образом проявляется желание иметь больше самостоятельности в работе?

Функция контроллера заключается в том, чтобы не *повторять догмы*, а *претворять в жизнь скрамные идеи*. Числовая информация, предоставляемая контроллером, необходима для того, чтобы чувствовать себя уверенно. Ведь даже самые лучшие принципы управления не могут компенсировать убытки предприятия. Обучение работников самоконтролю позволяет им создать для самих себя экономические рамки.

В связи с этим в первую очередь необходимо понять, что делегирования ответственности в принципе быть не может. Пусть предприятие имеет цель по обороту. Эта цель должна быть достигнута, иначе выполнение всего комплекса планов предприятия, в котором величина оборота увязана с затратами и целевыми финансовыми показателями, окажется под угрозой. В соответствии с действующим в отделе сбыта распределением функциональных обязанностей, которые могут быть, а могут и не быть зафиксированы письменно в форме должностных или функциональных инструкций, общая цель по обороту деагрегируется на цели по продуктовым группам. Так

делается до тех пор, пока, наконец, каждый агент по сбыту не получит свой локальный план по обороту. Этому работнику *делегировается задача*, заключающаяся в необходимости продавать продукцию. Кроме того, ему делегируются *права* самостоятельно организовывать свою работу в рамках регламента по планированию маршрутов и согласованных правил демонстрации товара. Это означает принятие решений о сроках посещения тех или иных клиентов, переговорах, способах аргументации, степени настойчивости в вопросах определения цен продажи, назначении специальных скидок, отказе или, наоборот, выполнении мелких заказов, ведении дел по телефону или непосредственном посещении клиента, потенциале роста потребностей клиента. Во всех этих случаях речь идет, как уже отмечалось, о *принятии решений*. Если же работник компетентен принимать решения, то он чувствует ответственность за них.

Ответственность – это то же, что обязательство выполнять собственные задачи и взаимоувязывать их с другими функциями внутри предприятия; она означает идентификацию работника со своим делом и его результатами для предприятия. Ответственность появляется тогда, когда делегируют права, позволяют сотрудникам профессионально расти, доверяя им выполнение более сложных, напряженных задач, включают сотрудников в процесс принятия решений, задавая им собственные цели и планы.

Именно в таком смысле необходимо понимать ответственность сотрудников. К счастью, достаточно часто встречаются люди, сознательно работающие ответственно, без того чтобы эта ответственность была специально делегирована им в соответствии с некой моделью управления. Однако нередко, употребляя высокие слова, говорят о том, что кто-то, например руководитель отдела сбыта, выполняет задачи шефа центра прибыли и поэтому несет ответственность за прибыль. Если же посмотреть внимательнее, то окажется, что этот руководитель должен получить разрешение правления, прежде чем нанять на работу нового сотрудника или участвовать в выставке в своем регионе. В данном случае делегирование ответственности является не чем иным, как пустым звуком. Святая простота! *Право решать* должно быть доверено сотрудникам. И уже тогда нельзя говорить «да – нет». Либо сотрудник самостоятельно принимает решения, либо он этого делать не может.

Однако даже когда задачи и права переданы сотрудникам и они чувствуют себя ответственными за свои действия, с *начальника ответственность не снимается*. Ответственность характеризуется не принципом «или – или», а принципом «как ... , так и ...». *Ответственность не столько делегируется, сколько расширяется*: руководитель хочет, чтобы его сотрудники чувствовали свою ответственность перед предприятием *наряду с руководителем*.

Когда данные соображения начинают обсуждать, чаще всего разгораются горячие споры. Обычно приводятся примеры с шофером, нарушающим правила дорожного движения, или с кассиром, воруящим деньги из кассы, за что их начальник не может нести ответственность, если соответствующие работники подобраны, информированы и проконтролированы в соответствии с правилами. Все верно. Однако эти ситуации не имеют никакого отношения к экономической ответственности. В описанных случаях речь идет об *ответственности перед законом*.

Для того чтобы устранить подобную двусмысленность, ответственность разделяют на управленческую ответственность и ответственность за действия. В соответствии с этим подходом на сотрудника возлагается ответственность за действия, а на начальника – управленческая ответственность. Однако нельзя согласиться с тем, что нужно концентрировать внимание только на ответственности. Справедливее говорить о праве сотрудника на принятие решений при выполнении им своих функций и о праве начальника в случае необходимости подтолкнуть его или поддержать. *Смысл же ответственности заключается в том, что начальник должен нести ее и за действия своих подчиненных*. Или руководитель отдела сбыта, имеющий цель по обороту и связанный при этом со своими агентами по сбыту, в случае неудачи должен объяснять, что это не его, а его сотрудников дело нести ответственность, которую он им же и делегировал?

Право принятия решений может передаваться сотрудникам в объеме, ограниченном функциональными инструкциями и бюджетами. Если складывается исключительная ситуация, то право принятия решения возвращается к вышестоящему руководителю. Ответственность же напоминает знаменитых русских матрешек: ответственность самого «маленького» работника внутри предприятия переходит на более высокий уровень ответственности, которая в свою очередь переходит на следующий уровень.

СРАВНЕНИЕ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ И СТИЛЬ УПРАВЛЕНИЯ

Доверие хорошо, а контроль лучше! Сравнение плановых и фактических показателей проводится тогда, когда уже слишком поздно что-то исправлять. Оценка работников по их результатам означает не больше, чем принятие к сведению уже совершенных ошибок и необходимость выслушивания оправданий. Именно поэтому текущее наблюдение за работой сотрудников, пусть даже выборочное, является более надежным инструментом, чем контроль достигнутых результатов, и сравнения плановых показателей с фактическими должны сначала попадать на письменный стол начальника для проверки.

В соответствии с такой логикой контроллеру лучше быть контролером.

Планирование и сравнение плановых показателей с фактическими нельзя отделить от стиля управления. Планированием задаются рамки, в которых должен раскрыть свой потенциал менеджер, руководящий людьми. В этих рамках он может самостоятельно принимать решения и проводить по своему усмотрению мероприятия, а также расставлять кадры таким образом, чтобы план реализовывался как можно лучше. В связи с этим планово-фактические сравнения необходимы прежде всего для него *самого*, поскольку они *подают* сигналы, благодаря которым можно понять, выдерживает его группа плановый курс, или ему нужно скорректировать цели, или подумать о достижении цели другими путями? Управление по целям предполагает, что сотрудникам сообщают или обсуждают с ними, ЧТО они должны делать, вместо того, чтобы предписывать им, КАК они должны это делать. «КАК» делегируется им вместе с правилами, включающими это «КАК». А если цель не будет достигнута? Если сотрудник слишком поздно заметит, что дело не идет?

Сначала следует сказать о стиле управления руководителя, который должен быть таким, чтобы сотрудники обращались к нему в случае сомнений, возникающих при решении задач и получении результатов. Работники тем более охотно будут поступать таким образом, чем сильнее они будут убеждаться в том, что их начальник

честно стремится *помочь им, как эта делает тренер*, вместо того чтобы ругать за неудачу. Во всяком случае, начальник должен в первую очередь знать, что идет плохо. И знать это он должен заранее, чтобы было время вместе с сотрудниками найти новый путь решения проблемы. Именно поэтому необходимы *отчеты контроллера, содержащие прогнозные значения показателей* (данные об ожидаемом выполнении плана).

Все это хорошо, но как быть, если работник не делится мыслями с начальником просто потому, что со своей позиции не в состоянии оценить некоторые последствия ошибок, а вовсе не из-за страха наказания? Что может со своей стороны в таком случае предпринять начальник?

Он может заранее договориться о некоторых моментах, например о необходимости обсуждения возникших отклонений, выявленных при сравнении плановых и фактических показателей, в том числе кумулятивных за квартал, если их величина превышает некоторую допустимую. Кроме того, он может проводить через определенные промежутки времени «презентации» своих сотрудников, на которых каждая группа отчитывается о результатах сравнения плановых и фактических показателей, делает соответствующие выводы и характеризует сложившуюся ситуацию. Подчеркнем, что искусство задавать вопросы и побуждать работников к объяснению своих действий является признаком современного стиля управления. *Вопросительные знаки играют при этом роль рыболовных крючков, в том числе в процессе наблюдения за деятельностью сотрудников.*

В остальном вмешательство начальника заключается вовсе не в концентрации внимания на сравнении плановых и фактических величин, а на планировании. Ведь анализ любого фактически достигнутого результата проходит слишком поздно, в том числе при следовании так называемым контрольным планам с выборочными проверками. В связи с этим работы по планированию на следующий год начинаются не в конце, а уже весной текущего года. Об этом говорилось в гл. 6 и повторялось в гл. 8 при описании принципов планирования. Новый план учитывает и текущие результаты сравнений плановых и фактических показателей. При разработке проекта новых целей и бюджета на следующий год, а также при пересмотре пятилетнего плана начальник получает сведения о текущем положении дел. Таким образом, при планировании обязательно учитываются данные об отклонениях, и это является еще одной причиной для того, чтобы не считать процесс планирования занятием для узких

специалистов, поскольку оно представляет собой задачу каждого линейного руководителя. *При каждом обсуждении плана происходит одновременно и оценка результативности деятельности сотрудника.* Отклонения, которые становятся известны, могут быть отрегулированы.

При разработке критериев планирования или целей руководитель должен следовать такому стилю управления, который помогает сделать планы действительно результативными и напряженными, а перед работником не ставятся сверхзадачи, поскольку как завышенные, так и заниженные требования действуют одинаково деморализующе.

Кроме того, завышение или занижение требований к сотрудникам может происходить и при определении объема предоставляемых им прав. Например, не имеет смысла передавать право принятия решений в рамках бюджетных критериев, если работник не понимает их значения и еще не осмыслил в полной мере свои задачи. В этом случае невозможно получить хорошие результаты, напротив, следует ожидать фрустраций и неврозов, если своих работников с ходу бросать в холодную воду и просто предписывать им самостоятельно работать и принимать решения, делегируя им все новые права. Цели и права должны быть так сформулированы, чтобы они были достижимы и востребованы, но одновременно содержали в себе достаточно жесткие требования.

Руководитель должен действовать подобно тренеру футбольной команды. У него будут игроки, которым он сможет доверить широкое поле деятельности. Некоторые из них будут нуждаться в большей поддержке со стороны тренера, и права могут им передаваться только в небольшом объеме.

Критерии достижения результативных целей могут быть разделены на *четыре* основные элемента:

Ко – количественные показатели результата;

Ка – показатели качества результата;

С – сроки достижения результата;

З – затраты, связанные с получением результата.

Сумма покрытия П в качестве целевого критерия высокого уровня содержит все четыре основные элемента, или базовые цели: Ко – количество единиц продукции для реализации; Ка – достигнутый уровень цен для продукции определенного качества; С – срок достижения цели по реализации; З – затраты, связанные с решением этих задач (см. рис. 44).

Бюджет затрат токарного участка также содержит по меньшей мере три элемента: Ко – количество нормо-часов на изготовление продукции; Ка – качество выпускаемой продукции, поскольку в расчет берутся только те нормо-часы, которые пошли на изготовление годных изделий; З – необходимые затраты. Здесь можно было бы рассматривать и цели по срокам в форме месячного интервала. Во всяком случае, это было бы справедливо, если бы руководитель МВЗ совместно с отделом подготовки производства мог влиять на последовательность выполнения заказов.

Права работников, бюджеты и методику сравнения плановых и фактических показателей нужно формировать *последовательно*, ориентируясь на рассмотренные четыре основные критерия достижения целей. Возможно, на первом этапе работнику будут заданы только цели по количественным показателям и предоставлены соответствующие им права, а также инструмент для самоконтроля в виде расчета отклонений. Затем область прав может быть расширена за счет показателей качества, а еще позднее – за счет данных о затратах и сроках, когда работник будет готов к этому. Из этого следует, кроме того, что *стиль управления не является статичным и не привязан к какой-то одной модели, он должен быть динамичным и меняться в зависимости от ситуации.*

В связи с этим современный менеджер должен обладать двумя качествами:

1) *гибкостью* – активностью и напористостью, но не подобной танку, а эластичной и гибкой; менеджер должен быть способен обойти препятствия, если нет возможности устранить их;

2) *социальной чувствительностью* – умением чувствовать реакцию собеседника, понять, когда нужно мотивировать сотрудника, что необходимо от него требовать и чего следует от него ожидать, какие права можно ему предоставить и в чем можно доверять, менеджер должен быть способен строить свое поведение с позиции партнера, которому не хочется, чтобы ему приказывали, а хочется, чтобы его убеждали.

СРАВНЕНИЕ ЦЕЛЕВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Именно так следовало бы говорить. Однако наименования «плановые» и «фактические» стали общепотребительными. Выражения, которыми пользуются в контроллинге, часто приходят из его колы-

бельного периода, когда началось внедрение таких методов, как расчеты на основе сумм покрытия и гибкое планирование затрат, которые уже не подходят для решения сегодняшних задач. Однако слова прижились. Произошло то же, что с именем ребенка, которое он получает при рождении. Выражение «сравнение плановых и фактических показателей» означает – я иду навстречу своим целям.

ИТАК, ВМЕСТО СРАВНЕНИЯ ПЛАНОВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СРАВНЕНИЕ ЦЕЛЕВЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ

Продолжая обсуждение терминологии, можно сказать, что речь идет уже не просто о сравнении, а об определении ожидаемых величин: «целевые – фактические – ожидаемые показатели». В этом смысл отчета контроллера, представленного, например, на рис. 436. Поскольку ожидаемые величины должны быть подкреплены соответствующими мероприятиями, такой отчет следует составлять в ходе обсуждения с менеджером. *Разговор следует вести, задавая такие, например, вопросы: как продвигаться вперед? вместо: как мы до этого дошли? Мотивация у людей возникает тогда, когда устраняют то, что мешает людям.*



Глава 10

ОТЧЕТНОСТЬ КОНТРОЛЛЕРА

Специалисты планово-экономических служб часто считают свои задачи выполненными, если расчеты верны и проведенный анализ корректен с экономической точки зрения. Числовая информация должна, однако, быть *инструментарием*. Подобно ненужному инструменту, который никто не использует для улучшения и облегчения своего труда, самые совершенные отчеты контроллера не будут иметь практической ценности, если лица, их получающие, не станут воспринимать содержащуюся в них информацию как необходимую для работы.

В связи с этим первоочередное требование, предъявляемое к функции контроллера, звучит так: *составлять отчеты, ориентированные на пользователя*. К сожалению, отчеты, встречающиеся в практике работы экономических отделов, отражают интересы разработчика. Эти отчеты составлены по соответствующей методике, прежде всего методике бухгалтерских расчетов. Менеджеры, которые должны работать с известными им показателями, но не знакомы с аппаратом для их получения, воспринимают такие отчеты как инородное тело. То же самое относится к компьютерным распечаткам. Поэтому отчеты контроллера должны быть оформлены таким образом, чтобы пользователь понимал их. Составитель отчета должен уметь поставить себя на место своего клиента. Прежде всего следует обращать внимание на то, чтобы не было формулировок, скрытый подтекст которых воспринимался бы как замечания.

Помимо этого, отчеты контроллера можно считать *готовыми только наполовину*, если они переданы по инстанции. Полностью они будут готовы, когда будет составлен протокол обсуждения (см. форму на рис. 43б). Таким образом, контроллер, занимаясь маркетингом планово-экономических расчетов, реализует одну из своих функций (см. рис. 43а и 43б).

ТРЕНИРОВКА ЧУВСТВИТЕЛЬНОСТИ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ ОТЧЕТА КОНТРОЛЛЕРА

Пусть, например, в протоколе контроллера встречается такая формулировка: «С целью исключения в будущем недоразумений следует отменить передачу определенных данных за год в подразделение Х».

Между строк можно прочесть: «Если вы настолько неумны, что не можете понять эти данные, вам в будущем вовсе не нужно их видеть».

Подразделение Х будет реагировать соответствующим образом и по-прежнему захочет получать информацию и выражать по ее поводу свое мнение. Однако никогда не поступит жалоба на то, что формулировка документа вызвала недовольство. Невысказанные претензии являются самыми неприятными. Ведь ничего нельзя предпринять для их устранения, потому что о них ничего не известно.

Другой пример: «С господином Д была достигнута договоренность о его участии в определении некоторых отклонений, содержащихся в документе ..., с целью достижения полного понимания соответствующей части расчета управленческой прибыли».

Между строк можно прочесть: «Господин Д, вам требуется дополнительная помощь. После того как мы неоднократно объясняли вам существо дела, а вы до сих пор ничего не поняли, вам следует прийти к нам и самостоятельно выполнить необходимые расчеты, пока вы наконец-то не уясните себе все».

В рассматриваемых ситуациях для сравнения часто приводят айсберг, у которого видна только небольшая часть, а большая часть спрятана под водой. Видимая часть айсберга – это наша логика, а невидимая, но более объемная часть, – это сфера психологии.

Если начальник или сотрудник штабного отдела говорит собеседнику: «Теперь мы будем делать это лучше»; то в глубине души собеседник воспринимает эту фразу так: «Наверно, до сих пор я делал это не слишком умно». Или: «Таким образом мы сделаем это быстрее». Что, видимо, означает: «Они считают меня черепахой». Или: «Теперь это будет делаться современными методами». Что можно воспринимать как: «Они думают, я пребываю в средневековье». Или: «Отныне мы должны больше внимания уделять затратам и экономить на всем».

Получается: «Они считают меня расточительным».

Социальная чувствительность менеджера означает, что в своих формулировках, которые с логической и содержательной точек зрения в полном порядке, он должен еще учитывать психологическую мотивацию и фрустрацию работников и вовсе не для того, чтобы намеренно манипулировать ими или расхолаживать их, а чтобы дать им возможность сделать шаг ему навстречу. Мотивация возникает тогда, когда устраняется де-мотивация.

КОМПЛЕКС РАБОТ КОНТРОЛЛЕРА

Не только формулировки и расчетные данные в отчетах контроллера должны быть понятны пользователям из правления предприятия и из отделов сбыта, производства и закупок и приняты ими. Служба контроллера должна *создавать мотивацию* к использованию своей числовой информации и стоящих за ней альтернатив принятия решений. Специалисты этой службы должны выполнять роль *«продавцов» своих данных*. В связи с этим область деятельности контроллера следовало бы называть не просто системой планово-экономических расчетов, а непременно *информационной системой планово-экономических расчетов*.

Однако нельзя забывать, что с этой информацией необходимо работать. Комплекс работ контроллера означает, что он:

- не только разрабатывает альтернативы, но и *рекомендует* некоторые из них;
- не только включает числовые показатели в отчет, но и *предлагает* выводы по ним;
- не только вычисляет суммы покрытия общим списком, но и целенаправленно использует их в качестве *исходных критериев* при разработке новых планов;
- не только рассчитывает такие целевые показатели, как точки безубыточности, но и *обеспечивает* достижение этих показателей.

Итак, контроллер выполняет функцию *продавца целей и планов*. А это означает, что для его отчетности важно не только то, чтобы она была готова в срок и содержала всю необходимую информацию, контроллер должен *представить* свои показатели. Он является своего рода *тренером по вопросам разработки целевых показателей оборота, затрат и прибыли*. Исполнение этой роли предполагает

использование таких вспомогательных средств, как компьютер, проектор, стенды. Результаты расчетов, полученные в присутствии всех участников отчетной конференции контроллера в процессе объяснения алгоритма, оказывают совершенно другое мотивирующее воздействие и вызывают совершенно другое чувство ответственности, чем конечные результаты, выведенные контроллером в тиши кабинета. Таким образом, отчеты должны стать еще и протоколами обсуждений.

Специалисты из службы контроллера должны помимо прочего, как и все продавцы, посещать своих клиентов, а не сидеть за собственными письменными столами в ожидании клиентов. Они должны организовывать так называемые *конференции для «покупателей»* чисел, когда речь идет о переплетении важных функциональных связей на предприятии. Контроллер не может только *решать проблемы*, он должен также *разрешать конфликты*.

Многokrатно приходилось с интересом, а иногда с огорчением наблюдать, как при представлении отчетов контроллера заинтересованные господа из отделов сбыта, маркетинга или продуктовой группы реагируют на свои показатели, задавая такие, например, вопросы:

- каким образом были *рассчитаны* отдельные показатели?
- насколько *верна* та или иная информация?
- как были *распределены* те или иные затраты?

Очевидно, что существует поддерживавшееся поколениями недоверие к экономическим расчетам. Бытует представление, что они навязываются работникам, что обычным делом является подгонка чисел и что с их помощью стараются подставить работника.

На вопрос относительно того, насколько верны числа, эксперты из экономических отделов часто дают разъяснения, больше напоминающие оправдания. Создается впечатление, будто действительно что-то не в порядке или утаивается. Обычно после того, как участники отчетной конференции более или менее разберутся, каким образом были рассчитаны показатели, обсуждение заканчивается. А ведь ничего не говорилось о том, что они должны делать и предпринимать на основе этих чисел!

Однако именно это и есть главное. Именно этому контроллер должен в первую очередь уделять внимание. Его комплекс работ можно считать завершенным только тогда, когда своей личной заинтересованностью и ответственностью ему удастся привлечь своих партнеров по дискуссии к решению данной проблемы.

КОММЕНТАРИЙ К СИСТЕМЕ ОТЧЕТНОСТИ КОНТРОЛЛЕРА

В поддержку приведенных соображений рассмотрим мнения некоторых авторов.

Бателлер, директор Швейцарского института повышения квалификации коммерсантов в Цюрихе, определил так называемые *грехи финансово-экономической службы*.

На многих предприятиях скептически относятся к работникам финансово-экономической службы. Причина, как правило, заключается в том, что эта служба все время о чем-то предупреждает, загружает людей из производства дополнительной работой, поэтому ее воспринимают как неугодного контролера, который ни в чем по существу не разбирается. Бухгалтерия сама не приносит выручку, напротив, когда речь заходит о каких-нибудь практических результатах, цехи ничего не получают. Вывод: без финансово-экономических отделов дела пошли бы лучше.

То, что во многих случаях складывается такое представление, чаще всего объясняется ошибками, допускаемыми работниками этих служб. Они считают свою работу чем-то в высшей степени секретным, они говорят на языке, который трудно понять, они только требуют, но редко проявляют готовность пойти навстречу потребностям предприятия. Чаще всего бухгалтер в соответствии со своим образованием занят расчетами. В связи с этим он неизбежно чисто профессионально преувеличивает значение чисел. Напротив, технический специалист с «передовой» всегда скептически относится к этим числам, подозревая, что их ценность относительна. Само собой разумеется, что он будет отрицать их или сомневаться в них прежде всего в случаях, когда они неблагоприятны для него. А на финансово-экономические расчеты смотрят как на инструмент разработки документов для оказания давления с целью повышения результативности работы. Если же работники финансово-экономической службы своим поведением усиливают такое сложившееся к себе отношение, то не следует после этого удивляться, если будет возникать сопротивление.

Палме Ханзен, консультант по вопросам управления предприятием, профессор торгового института в Копенгагене, сформировал следующие тезисы, касающиеся отчетности контроллера.

Недостаточно только излагать факты. Факты необходимо интерпретировать; их значение должно быть четко показано руководителям. *Руководителей необходимо вдохновлять.*

Без сомнения, до сих пор именно в вопросах оказания психологической поддержки руководителей специалисты финансово-экономических служб преуспели менее всего.

Большое количество отчетов, подготовленных ими, неудовлетворительно. *Факты представлены в них плохо.* Стала даже наблюдаться тенденция выдавать только необработанные цифры в таблицах и обзорах, что объясняется нежеланием составлять резюме, обобщения или справки.

Очень часто экономист исходит из представления, что начальники отделов должны приходить к нему, если они хотят иметь заключения и отчеты. Он должен был бы иметь сверхъестественные способности, чтобы предсказать все их запросы. Однако он должен проявить инициативу, когда это возможно, чтобы получить данные, которые он считает важными.

Эффективно работающий экономист не должен все время проводить только за столом у себя в бюро и ждать, когда к нему придут с просьбой выдать справочную информацию. Он не может считать свою работу законченной, когда показатели занесены в книги и отчеты подписаны.

Далее Палле Ханзен приводит *десять требований, предъявляемых к конструктивному отчету контроллера.*

1. Руководители всех подразделений в организационной структуре предприятия должны получать отчеты, касающиеся их области ответственности.

2. Отчеты должны содержать только существенные данные.

3. Отчеты должны содержать как фактические, так и плановые показатели.

4. Отчеты должны показывать отклонения фактических показателей от плановых. Эти отклонения должны быть представлены в абсолютной, относительной (в процентах) формах и нарастающим итогом.

5. Отчеты должны давать разъяснения относительно *причин отклонений* и содержать *предложения по совершенствованию.*

6. Помимо текущих отчетов экономист должен готовить отчеты по специальным вопросам, отражающие запросы и потребности предприятия.

7. Следует предпочесть табличную или графическую форму представления отчетов.

8. Отчеты должны представляться в срок (ежедневно, еженедельно, ежемесячно).

9. Отчеты должны быть *эластичны*, т.е. они не должны быть привязаны к формальным, обусловленным техникой расчетов блокам согласования.

10. Наиболее важными отчетными показателями являются прибыль, оборот, затраты.

СИСТЕМА РАСЧЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ КАК ЯДРО ОТЧЕТНОСТИ КОНТРОЛЛЕРА

В соответствии с описанием функциональных обязанностей контроллер должен обеспечить работу аппарата, направленную на достижение предприятием прибыли. Таким образом, в отчетах контроллера должны выявляться взаимосвязи между оборотом, затратами и прибылью.

Система расчетов управленческой прибыли функционирует по типу центрального пульта управления компонентами прибыли. Эта система уже была представлена на рис. 31. На рис. 51 приведен практический пример, разработанный в соответствии с этой системой расчетов.

Как уже говорилось, в системе расчетов управленческой прибыли выделяют три раздела:

1) *расчет результата прибыли от реализации*, или результата от реализации по группам продукции;

2) *анализ отклонений* по факторам снижения выручки, затратам и ценам закупки;

3) *мостик согласования* между управленческой и балансовой прибылью, который одновременно является расчетно-формальным согласованием между службами контроллера и финансиста.

Система расчета управленческой прибыли объединяет показатели, обеспечивающие получение прибыли или убытка. За каждой позицией этого расчета стоят более детальные расшифровки, позволяющие увидеть за агрегированной информацией отдельные ее компоненты, что необходимо сделать, если при сравнении плановых и фактических показателей были выявлены достаточно большие отклонения.

Часть 1. Расчет результата управленческой прибыли по группам изделий

Группа изделий		I	II	III	IV	Всего
Расчет управленческой прибыли						
Объем реализации по смете, т						
Объем реализации фактический, т						
Отклонение, т						
		ДМ	ДМ	ДМ	ДМ	ДМ
Расчетная выручка						
– Факторы снижения выручки (нормативные)						
= Выручка-нетто						
– Пропорциональные затраты						
= Сумма покрытия I						
– Прямые постоянные затраты по продукту						
= Сумма покрытия II						
– Прочие постоянные затраты						
= Нормативная управленческая прибыль до покрытия целевого дохода с капитала						
– Целевой доход с капитала						
= Нормативная управленческая прибыль после покрытия целевого дохода с капитала						
Часть 2. Анализ отклонений						
Функциональные области		Сбыт	Производство	Закупки	Администрация	Правление предприятия
Вид отклонений		ДМ	ДМ	ДМ	ДМ	ДМ
± Отклонение по факторам снижения выручки		X				
± Отклонение по потреблению ресурсов		X	X	X	X	X
± Отклонение по загрузке		X	X			X
± Отклонение по количеству сырья и материалов			X			
± Отклонение по ценам на сырье и материалы				X		
= УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ПРИБЫЛЬ						
Часть 3. Мостик согласования с балансовой прибылью						
± Отклонение от целевого дохода с капитала						
± Чрезвычайная выручка и чрезвычайные затраты						
± Разница за счет использования различных систем оценки						
± Использование/пополнение резервов						
± Расчетное отклонение						
= БАЛАНСОВАЯ ПРИБЫЛЬ						

Рис. 51. Система расчетов управленческой прибыли

В приведенном примере рассматривается расчет результата от реализации для четырех групп изделий. В компьютерной распечатке этого расчета в строках стоят показатели (см. рис. 51) для каждого номера продукции, причем здесь эти номера расположены по строкам, а показатели оборота, сумм покрытия, затрат и прибыли – по графам. Таким образом, на рис. 51 представлена не сводная автоматизированная форма расчета результата от реализации, а типовой бланк расчета управленческой прибыли, в который переносятся промежуточные данные в разрезе групп продукции. То же самое можно сказать и об отклонениях, за каждым из которых стоит автоматизированный расчет.

В верхней части расчета результата от реализации стоят план сбыта в натуральном выражении (тоннах) и отклонение. Далее следуют расчетные величины, а именно: фактурированная выручка-брутто. Из нее вычитается нормативная величина снижения выручки, которая получается путем умножения хранящейся в базе данных каждой группы изделий нормативной процентной ставки снижения выручки и фактурированного оборота. Разница между фактической и нормативной величиной снижения выручки показана в первой строке раздела 2 «Анализ отклонений». Это общее отклонение в свою очередь разлагают на составляющие и проводят специальный анализ факторов снижения выручки, чтобы представить отделу маркетинга сегментированную информацию с целью проведения определенной политики в области ценообразования.

Пропорциональные затраты в расчете результата от реализации продукции также имеют вид нормативных величин. Они определяются на основе методики калькулирования нормативных предельных затрат для каждого изделия и хранятся в соответствующих базах данных. По номеру изделия выбирается нужная величина и умножается на количество, что дает значение нормативных предельных затрат реализации. После их вычитания из выручки-нетто руководители получают информацию о достигнутой в расчетном периоде сумме покрытия I.

Сумма покрытия I позволяет проводить оценку изделий. Для этого следует использовать в качестве вспомогательных данные, содержащиеся в стратегическом формуляре (см. рис. 32). Нельзя определять наиболее выгодное в ассортименте изделие на основе итоговой месячной или квартальной суммы покрытия. Важно знать, какое изделие дополнительно дает большую сумму покрытия при реализации дополнительного его количества. Для этого необходимо иметь

информацию о сумме покрытия на единицу продукции или в единицу времени, если в производстве есть узкие места, т.е. если выпуск дополнительного количества одного изделия приводит к сокращению выпуска другого изделия или даже нескольких изделий.

Из суммы покрытия I вычитаются прямые постоянные затраты, прямо относящиеся к продукту, в первую очередь на рекламу и продвижение на рынок. На *первом этапе* разработки данной системы и прямые постоянные затраты по продукту, и прочие постоянные затраты, а также целевая величина дохода с капитала были включены в расчет результата от реализации продукции не в форме бюджетных блоков за период, а в форме распределенных на каждую единицу изделия величин. Таким образом, сохранялась связь с использовавшейся до сих пор схемой расчета полной себестоимости, с той только разницей, что нормативные затраты были разбиты на четыре составляющие: нормативные предельные затраты, нормативные прямые постоянные затраты, нормативные прочие постоянные затраты и нормативная ставка дохода с капитала. На «крутой лестнице» ступенчатого расчета сумм покрытия в качестве «промежуточных площадок» в него часто рекомендуется встраивать параллельный расчет полных затрат, чтобы менеджеры могли, не опасаясь «головокружений», привыкнуть к перемещениям по лестнице вверх и вниз.

Расчетные ставки постоянных затрат и доход с капитала были также определены при составлении нормативной калькуляции по изделиям. Эти ставки следует рассматривать в качестве дифференцированных целевых сумм покрытия, как это было показано в стратегическом формуляре при расчете целевых цен и порога прочности по ценам (см. рис. 32). Вообще эти ставки, являясь чем-то вроде затратной подпорки для изделия, оказались причиной снижения цен реализации. Но, как уже отмечалось, на первых порах при переходе к новой системе отчетности контроллера, информация, к которой привыкли, продолжала сохраняться. Тем самым оказалось возможным приписать отдельным изделиям и группам изделий долю прочих постоянных затрат и дохода с капитала, что, в принципе, возможно только для прямых по продукту постоянных затрат.

В связи с тем, что постоянные затраты распределяются между проданными изделиями, при анализе отклонений неизбежно выявляют отклонения по загрузке. Постоянные затраты были определены при плановой загрузке и плановом объеме реализации, так что на каждую единицу изделия фактически может быть списано больше

или меньше затрат в зависимости от того, меньше или больше фактическая загрузка чем плановая. Вместе с тем в этом случае в разделе «Мостик согласования» отсутствует позиция разграничения постоянных затрат при изменении запасов готовой продукции и незавершенного производства (см. рис. 31). Например, если бы объем производства превышал объем реализации продукции, то в расчете результата от реализации участвовали бы только те постоянные затраты, которые приходятся на проданное количество изделий. А часть постоянных затрат, которая относится на увеличение запасов, переходит в оценку увеличения запасов через полные ставки нормативных затрат. Если бы постоянные затраты списывались блоком за период, то в случае меньшего объема сбыта (с учетом балансовой оценки увеличения запасов по той же схеме, предусматривающей списание на них и доли постоянных затрат) управленческая прибыль оказалась бы балансовой и это должно быть учтено в разделе «Мостик согласования» с балансовой прибылью путем введения компенсирующей позиции.

Сумма покрытия II, получаемая при расчете результата от реализации продукции после вычитания прямых затрат на рекламу и продвижение на рынок некоего продукта, является критерием оценки успешности этих стратегических мероприятий (см. гл. 3 и 9). Распределение постоянных затрат между изделиями снижает значимость суммы покрытия II. В связи с этим на втором этапе разработки рассматриваемой системы в качестве ключевого элемента в отчете контроллера уже не используются ставки нормативных прямых постоянных затрат по изделиям, а в строке «Прямые постоянные затраты по продукту» берется их величина в форме блока за период (месяц или квартал); учитываются также возникшие в этом периоде отклонения фактических прямых затрат на рекламу и продвижение на рынок от их плановых значений. Таким образом, сумма покрытия II приобретает особое значение в качестве критерия оценки стратегии продуктового менеджмента.

Итог расчета результата от реализации продукции назван нормативным, поскольку он только частично получен на основе истинных фактических данных (например, выручка – на основе количества реализованной продукции и расчетных величин), а большей частью состоит из нормативных и плановых величин. В связи с этим с помощью анализа отклонений необходимо преобразовать нормативный результат в фактическую прибыль (убыток).

Если нормативный результат после учета дохода с капитала отрицательный, то это еще не значит, что получен убыток, поскольку до его учета результат мог быть положительным. Знак минус в последней строке раздела «Расчет результата от реализации продукции» имеет смысл *недостижения цели*.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОТКЛОНЕНИЙ В РАЗДЕЛЕ «АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ» СИСТЕМЫ РАСЧЕТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ

В рассматриваемой системе отклонения играют роль корректировок постоянных затрат либо соответствуют установлению более или менее напряженных целей по покрытию независимо от того, по каким причинам они возникли. В связи с этим отклонения задаются не в разрезе изделий, а в целом по *продуктовой группе*. Они представляют собой сигналы, реагируя на которые ответственные менеджеры должны предпринять какие-то действия либо по устранению негативных тенденций, либо в благоприятных случаях – по сохранению достигнутых позиций.

Отклонения, обусловленные расходом ресурсов, получают при сравнениях плановых и фактических показателей по МВЗ в каждой продуктовой группе. Так, для токарного участка (см. рис. 48) было получено благоприятное отклонение (по использованию ресурсов) в размере 532 ДМ, а для аналитиков отдела персонала (см. рис. 49) – неблагоприятное отклонение фактических затрат от бюджетной величины в размере 2650 ДМ. Если не препятствовать возникновению отклонений, то будут расти структурные затраты.

Отклонения по загрузке возникают в связи с распределением постоянных затрат по изделиям. Рассмотрим *расчетный пример* на базе данных, приведенных на рис. 48:

фактические затраты 38 280 ДМ (рис. 48) = отклонение по ресурсам 532 ДМ (благоприятное)	-	планово-расчетные затраты 38 812 ДМ (рис. 48)	- затраты, отнесенные на изделия а) поминутно - 2400 ч · (12,80 ДМ + 4,05 ДМ) = = 40 440 дм = отклонение по загрузке 1628 ДМ (благоприятное) Б) блокам 2400 ч · 12,80 ДМ + 8092 ДМ = = 38 812 ДМ = нулевое отклонение по загрузке
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	---------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Разница между фактическими затратами и плановыми, пересчитанными на фактическую загрузку, дает отклонение по использованию ресурсов. В случае распределения постоянных затрат по изделиям фактически отработанные 2400 нормо-ч оцениваются не только на основе ставки предельных затрат, но и на основе ставки постоянных затрат, взятой из базовой плановой сметы (см. рис. 46). Ее величина, равная 4,05 ДМ/нормо-ч, была определена на базе 2000 нормо-ч. При расчете на базе 2400 нормо-ч расчетная ставка оказалась бы ниже. В связи с этим в расчет результата от реализации продукции за месяц пошла слишком большая величина постоянных затрат, которую в свою очередь компенсирует благоприятное отклонение по загрузке. Напротив, в случае учета постоянных затрат в виде блока отклонение по загрузке отсутствует. Величина 8092 ДМ была также взята из плановой сметы затрат (см. рис. 46).

Формулы для определения отклонений по количеству использованных материалов приведены в гл. 9. На основе компьютерных распечаток, содержащих данные об отдельных видах сырья, материалов и полуфабрикатов в разрезе отделений по материально-техническому обеспечению, можно разложить на составляющие общее отклонение по количеству использованных материалов.

Данное отклонение было определено с учетом расчетных цен. Если фактические цены будут отличаться от этих нормативов, возникнет отклонение по ценам закупки материалов, о чем необходимо сообщить руководителю отдела. Ценовые различия по отдельным видам сырья также могут быть проанализированы с помощью соответствующих учетных данных.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ И БАЛАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТЫ

Управленческий результат характеризуется прежде всего тем, что:

- был получен на основе данных, предоставленных всеми подразделениями, прежде всего отделами сбыта, производства, НИОКР, закупок;
- эти информационные данные, используемые в расчете результата от реализации по группам изделий, а также при анализе отклонений, состоят из элементов, которые менеджеры могут применять непосредственно на первых этапах планирования мероприятий по совершенствованию производства; эти данные не отработаны в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Исходной точкой расчета управленческого результата является фактурирование. Этот расчет проводится на базе калькуляционных и бюджетных показателей, в структуре которых выделены организационная и техническая составляющие, и дополняется сравнением плановых и фактических величин. Управленческий результат является той *итоговой информацией, на которую сориентирована вся работа по формированию отчетности контроллера*. Этот результат, по сути, не является чистым результатом, а в большей мере показывает факт *достижения или недостижения цели*. Так, калькуляционные амортизационные отчисления и целевой доход с капитала были установлены на основании решений руководства.

В противоположность управленческому балансовый результат возникает в бухгалтерии. Кроме того, балансовый результат является квинтэссенцией требований хозяйственных и налоговых инструктивных материалов, которые не имеют никакого отношения к менеджменту по закупкам, производству и сбыту.

Управленческий результат показывает, какие мероприятия в каких областях менеджмента позволят получить больше прибыли.

Балансовый результат показывает величину прибыли, которую хотят или должны получить в соответствии с нормами законодательства.

Таким образом, *цели представления результата* в соответствии с этими понятиями *различны*. Управленческий результат ориентирован на внутреннего потребителя. За его получение отвечает контроллер. Балансовый результат предназначен для внешнего потребителя. Его определение – дело бухгалтерии.

В разделе «Мостик согласования с балансовой прибылью» устанавливаются взаимосвязи между обеими величинами результата. Этот раздел представляет собой расчетную часть согласований между службой контроллера и финансовой службой. В примере на рис. 51 этот раздел включает величину отклонений от целевого дохода с капитала, которая возникает за счет выплат процентов за привлеченный капитал, авансовых платежей корпорационного налога и налога на прибыль промышленных предприятий, а также за счет выплаты дивидендов. Далее в разделе «Мостик согласования с балансовой прибылью» показаны чрезвычайные выручка и затраты, а также позиции, разграничивающие периоды в бухгалтерии, например пополнение или использование резервов. Разница за счет использования различных систем оценки может возникнуть, если запасы оцениваются в балансе по другим нормативам, а не по продаваемой готовой продукции в расчете управленческого результата по

группам изделий. Кроме того, в примере на рис. 51 возникает расчетное отклонение, связанное с тем, что вследствие нормативного расчета затрат не составляется позаказная калькуляция по изделиям. Например, такое расчетное отклонение может быть обусловлено изменениями в технологии изготовления, т.е. нормативные предельные затраты будут определяться на основе других исходных нормативов, а не тех, которые используются на МВЗ при пересчете плановых затрат на фактическую загрузку. В приведенном ниже примере отчета об управленческой прибыли подобное расчетное отклонение не возникает, поскольку здесь проводится окончательная калькуляция изделий.

ПРИМЕР ОТЧЕТА ОБ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ

Представленный на рис. 52 пример состоит из пяти отдельных форм. Данная система соответствует приведенной на рис. 31 общей схеме расчета управленческого результата.

На листе 1 (рис. 52а) представлены расчет управленческой прибыли и за отчетный месяц, и в форме кумулятивных значений с начала года, а также годовые плановые значения. В последней графе величина выручки в размере 16,2 млн франков показывает, сколько не хватает до выполнения плана. Постоянные затраты в размере 7,68 млн франков означают, что эта сумма еще укладывается в установленный бюджет и может быть использована до конца года.

В рассматриваемом примере, а речь здесь идет о машиностроительном предприятии с единичным типом производства, предельные производственные затраты, входящие в расчет управленческого результата от реализации продукции, представляют собой величину, полученную как окончательная калькуляция предельных затрат по выполненным заказам. Таким образом, здесь берутся данные о фактически использованных основных материалах и комплектующих (при серийном производстве – нормативные величины, при закупке на стороне – нормативные цены), а также фактически отработанном времени на опытно-конструкторские работы, механообработку, сборку и технический контроль, оценка которых осуществляется на основе плановых ставок нормативных затрат (определенных так же, как в примере на рис. 46 была определена величина 12,80 ДМ/нормо-ч). Какие группы продуктов внесли вклад в общую сумму покрытия, составляющую 1,3 млн франков, показано на листе 2 (рис. 52б).

Лист 1. РАСЧЕТ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ (в тыс. франков)

	Отчетный месяц		Нарастающим итогом		Годовой план		Отклонение от годового плана	
	франки	%	франки	%	франки	%	франки	%
Выручка-нетто	3 000	100	18 800	100	35 000	100	16 200	100
Предельные затраты на производство	- 1 700	-	- 10 450	-	- 19 240	-	8 790	100
Сумма покрытия (лист 2)	1 300	43	8 350	44	15 760	45	7 410	46
Постоянные затраты по плану	- 1 280	-	- 7 680	-	- 15 360	-	7 680	100
Прямые затраты на НИОКР	- 30	-	- 200	-	- 400	-	200	100
Благоприятное отклонение на МВЗ при сравнении плановых и фактических показателей (листы 3 и 4)	+ 200	+	+ 500	+	-	-	+ 500	100
Отклонение от расчетных цен на ос- новные материалы	+ 10	-	- 200	-	-	-	- 20	100
Управленческая прибыль	200	7	950	5	-	-	+ 950	6

Мостик согласования с балансовой прибылью

Прочая выручка	+ 10	+	320
Благоприятная разница факт-плановые/калькуляционные проценты	+ 40	+	440
Отклонение: факт-плановые / калькуля- ционные социальные затраты	+ 3	+	60
Отклонение: калькуляционная / балан- совая амортизация	- 15	-	90
Доля постоянных затрат в изменении складских запасов	+ 20	-	180
Балансовая прибыль (лист 5)	258	9	1 500
		8	

В данной форме нет расчета ожидаемого выполнения плана. Эти расчетные величины могут быть внесены в форму только по результатам обсуждения. Такое рода преаприоральные оценки собственно и делают по данным обычного отчетного документа – «Что теперь будем делать», т.е. отчета.

Рис. 52а. Отчет об управленческой прибыли. Лист 1. Расчет управленческой прибыли

Лист 2. РАСЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО ПРОДУКТОВЫМ ГРУППАМ

№ группы машин	Группа машин	Количество	Пределные производственные затраты	Чистая выручка	Фактическая сумма покрытия	СП в % к выручке	Плановая сумма покрытия	Отклонение
011	Машина для контактной стыковой сварки							
061	Трубчатый радиатор							
071	Противопригарная вставка							
091	Машина для стыковой сварки оплавлением							
151	Машина для рельефной сварки под давлением							
161	Машина для точечной сварки	3	36 705	74 306	37 601	51	40 868	- 3 267
181	Роликовая сварочная машина							
191	Машина для многоточечной сварки	5	154 608	343 236	188 628	55	181 914	6 714
201	Автоматические бустерные генераторы							
211	Машина с плоской решеткой							
221	Бустерные генераторы							
231	Холодновысадочные машины							
251	Коллекторные сварочные машины							
271	Однофазные приборы управления							
281	Трёхфазные приборы управления							
291	Специальные регуляторы							
301	Машины для шовной сварки радиаторов							
311	Бустерные генераторы для радиаторов							
411	Стандартные машины							
	Итого машин	45	1 400 000	2 400 000	1 000 000	42	960 000	40 000
	Запасные части		150 000	350 000	200 000	57	158 000	42 000
	Обслуживание		150 000	250 000	100 000	40	75 000	25 000
	ВСЕГО	45	1 700 000	3 000 000	1 300 000	43	1 193 000	107 000

Рис. 52б. Отчет об управленческой прибыли. Лист 2. Расчет результатов по продуктовым группам

Постоянные затраты в виде блока в 1 280 000 франков в месяц соответствуют плановому бюджету. Эта сумма складывается из постоянных затрат по определенным местам их возникновения. В отличие от примера на рис. 51 здесь постоянные затраты не распределялись по изделиям. В связи с этим нет и отклонения по загрузке.

Постоянные затраты дополнены суммами, возникшими по заказам на НИОКР. Однако эти суммы учитываются не по номерам МВЗ (отделам), а по номерам проектов. Речь идет исключительно о фактических затратах, которыми необходимо было еще и управлять на основе бюджета.

Величина общего отклонения, полученного при сравнении плановых и фактических показателей, равна 200 000 франков. На листе 3 (рис. 52в) показано, по каким элементам затрат возникли эти отклонения. На листе 4 (рис. 52г) видно, на каких МВЗ произошла экономия или перерасход затрат, а значит, какие менеджеры за это отвечают.

На листе 1 (рис. 52а) после отклонения по затратам на местах их возникновения приведены еще расчетные отклонения по ценам на основные материалы. Не представлены отклонения по объему использованных материалов, поскольку на заказы были отнесены только фактически израсходованные их количества.

Расчетно-финансовое согласование связывает управленческий результат с прибылью, полученной в бухгалтерии. Балансовая прибыль показана на листе 5 (рис. 52д). При ее расчете оперируют не выручкой от реализации и затратами, а доходами и расходами. Поскольку в бухгалтерии берут величину расходов за период, а не затраты на реализованную продукцию, как в расчете управленческого результата, для определения прибыли необходимы данные не только о выручке за месяц, но и об изменении запасов.

В рассматриваемом примере объем готовой продукции на складе и незавершенное производство увеличились на 40 000 франков. В этой сумме учтены и постоянные затраты в размере 20 000 франков, которым соответствует строка в разделе «Мостик согласования с балансовой прибылью» на листе 1 (рис. 52а), отсутствовавшая в примере на рис. 51 в связи с распределением постоянных затрат по изделиям.

Лист 3. РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ

		ОТКЛОНЕНИЯ ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТ ПЛАНОВЫХ В целом по предприятию			
Элемент затрат	№ счета элемента затрат	плано-вые затра-ты	факти-ческие затра-ты	откло-нение	кумуля-тивное отклоне-ние
Оплата труда основных производственных рабочих по заказам	4001				
Оплата труда основных производственных рабочих и жалование	4002				
Премии основным производственным рабочим	4003				
Оплата труда вспомогательных рабочих по внутренним заказам	4011				
Оплата труда вспомогательных рабочих по техобслуживанию	4012				
Оплата труда вспомогательных рабочих	4013				
Начисления на оплату труда рабочих	4015				
Оплата труда рабочих исследовательской лаборатории	4016				
Оплата труда и жалование на исправление брака	4017				
Жалование а производстве	4021				
Прочее жалование	4022	900 000	850 000	50 000	250 000
Комиссионные торговым агентам	4025				
Аренда	4100				
Затраты на содержание оборудования	4300	390 000	220 000	170 000	310 000
Затраты на содержание транспортных средств	4320				
Инструмент	4330				
МБП	4350	100 000	150 000	-50 000	-150 000
Страхование	4500				
Сборы и налоги	4510				
Электроэнергия со стороны	4600				
Газ и вода со стороны	4610				
Топливо	4620				
Упаковочные материалы	4630				
Вспомогательные материалы	4640				
Затраты на испытания	4641				
Брак	4642				
Изменение остатков на складе	4649				
Канцелярские товары	4700	200 000	170 000	30 000	90 000
Управление	4710				
Реклама и продажи	4800				
Питание и проживание в гостинице	4830				
Транспортные расходы	483к				
Прочие расходы	4900				
Гарантийный ремонт	4920				
		1 590 000	1 390 000	200 000	500 000
Калькуляционные премии	5403	50 000	50 000		
Калькуляционные социальные начисления на оплату труда	5407	120 000	120 000		
Калькуляционные социальные начисления на жалование	5408	120 000	120 000		
Калькуляционные проценты	5420	150 000	150 000		
Калькуляционная амортизация	5440	100 000	100 000		
Калькуляционные затраты на содержание помещений	5901	130 000	130 000		
Калькуляционные затраты на электроэнергию	5903	10 000	10 000		
Расчетные постоянные затраты	5909	390 000	390 000		
ИТОГО ЗАТРАТ		2 680 000	2 460 000	200 000	500 000

Рис. 52в. Отчет об управленческой прибыли.

Лист 3. Расчет отклонений по элементам затрат

Лист 4. РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ПО ГРУППАМ МВЗ

		ОТКЛОНЕНИЯ ФАКТИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТ ПЛАНОВЫХ По группам МВЗ			
№ МВЗ	Группы МВЗ	плановые заграты	фактиче- ские за- граты	отклоне- ние	кумуля- тивное отклоне- ние
1	Отдел сбыта и управления	860 000	1 060 000	-200 000	-500 000
2	Вспомогательные произ- водства	200 000	150 000	50 000	150 000
3	Материально-техническое обеспечение	100 000	50 000	50 000	150 000
4	Подготовка производства	300 000	500 000	-200 000	-600 000
5	Основное производство – слесарная мастерская	200 000	100 000	100 000	300 000
6	Основное производство – механообработка	300 000	250 000	50 000	150 000
7	Основное производство – сборка	300 000	150 000	150 000	350 000
8	НИОКР	400 000	200 000	200 000	500 000
	ИТОГО ПО ПРЕДПРИЯТИЮ	2 660 000	2 460 000	200 000	500 000

Рис. 52г. Отчет об управленческой прибыли.

Лист 4. Расчет отклонений по группам МВЗ

На рис. 52а мостик согласования позволяет увидеть разницу между фактическими и калькуляционными процентами, фактическими и калькуляционными социальными отчислениями, а также калькуляционными и балансовыми амортизационными отчислениями. Таким образом, управленческая и балансовая прибыль оказываются взаимоувязанными. Расчетного отклонения в данном случае нет, поскольку проводилась окончательная позаказная калькуляция.

ИНСТРУКЦИЯ ПО РАЗРАБОТКЕ СИСТЕМЫ РАСЧЕТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ПРИБЫЛИ

Сетевая модель на рис. 53 отражает рассмотренные этапы расчетов управленческой прибыли, данные о которой являются ядром отчетности контроллера.

Лист 5. РАСЧЕТ БАЛАНСОВОЙ ПРИБЫЛИ

Показатели	Отчетный месяц		С начала года	
	франки	%	франки	%
ДОХОДЫ				
Выручка от реализации	3 000 000	98,7	18 800 000	101,9
Изменение остатков готовой продукции и незавершенного производства	+40 000	+1,3	-350 000	-1,9
Объем производства	3 040 000	100,0	18 450 000	100,0
Прочая выручка	10 000	0,3	320 000	1,7
Итого ДОХОДОВ	3 050 000	100,3	18 770 000	101,7
РАСХОДЫ				
Сырье и материалы	1 000 000	32,9	6 000 000	32,5
Итого затрат на материально-техническое обеспечение	1 000 000	32,9	6 000 000	32,5
Оплата труда				
Жалованье				
Социальные выплаты и вознаграждения	210 000	6,9	1 720 000	9,3
Итого затрат на персонал	1 200 000	39,5	8 800 000	47,7
Проценты за аренду	10 000	0,3	400 000	2,2
Проценты за капитал				
Ремонт и содержание оборудования				
МБП				
Страхование и патенты				
Сборы и налоги				
Лицензии				
Энергия				
Управление				
Реклама				
Командировки (сбыт)				
Командировки (производство)				
Фрахт, экспедирование				
Прочие производственные затраты				
Амортизация	115 000	3,8	800 000	4,3
Итого производственных затрат	592 000	19,5	2 470 000	13,4
ВСЕГО РАСХОДОВ	2 792 000	91,8	17 270 000	93,6
БАЛАНСОВАЯ ПРИБЫЛЬ	258 000	0,5	1 500 000	8,1

Рис. 52д. Отчет об управленческой прибыли.
Лист 5. Расчет балансовой прибыли

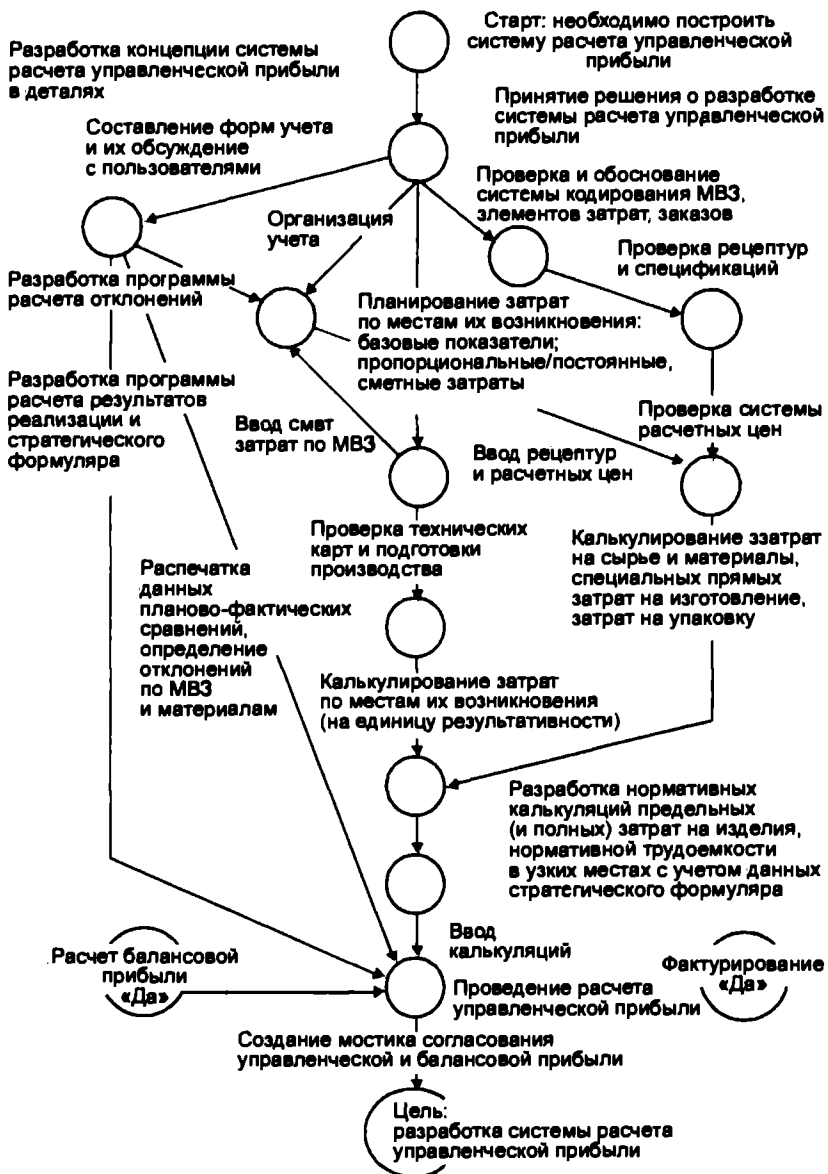


Рис. 53. Сетевой график построения системы расчета управленческой прибыли

На схеме, приведенной на рис. 53, видно разделение сети на две части: слева находятся задачи автоматизации, справа – задачи по расчету затрат.

Работы по расчету затрат снова разделяются, с одной стороны, на калькулирование затрат в материально-техническом обеспечении, с другой стороны, на определение технологических затрат изготовления.

После того как будут разработаны плановые ставки затрат и уточнены коэффициенты потребления и потерь для материалов, можно формировать соответствующие базы данных для компьютера. Автоматизация учета фактических данных открывает путь для проведения сравнений плановых и фактических показателей по МВЗ и в материально-техническом обеспечении.

РАЗВИТИЕ ТЕРМИНОЛОГИИ

В примерах, приведенных в этой главе, затраты, отражающие структуру продукта (в соответствии со спецификациями и технологическими картами), называются предельными/пропорциональными. В настоящее время мы предпочитаем говорить *«продуктовые затраты»*, имея в виду то же самое. Вместо словосочетания «постоянные затраты» мы употребляем теперь словосочетание «структурные затраты», если речь идет об организации управления и сбыта.



Глава 11

ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЛИНГА

В предыдущих главах описывались *действия* контроллера. Так как он не только контролирует произошедшие события, но и предоставляет в распоряжение руководителей механизм управления в форме сравнения плановых и фактических показателей, его основные функции заключаются в решении задач при постановке целей планирования. В работе контроллера главное внимание уделяется *формированию будущего*. Ведь в прошлом денег заработать нельзя.

Кто же такой контроллер? Каким образом задачи контроллера вписываются в организационную структуру предприятия?

Я КОНТРОЛЛЕР, НО ОБ ЭТОМ У НАС НИКТО НЕ ЗНАЕТ

Слова, стоящие в заголовке, принадлежат человеку, который на своем предприятии выполняет функцию контроллера, избегая при этом называть отдел отделом контроллинга, поскольку на сегодняшний день при определении понятия контроллинга еще существует много разногласий. С одной стороны, центр тяжести переносится на вызывающую неприятные ассоциации функцию контроля, которую никто особенно не хочет на себя возлагать. Тем более не хотелось бы признавать за службой контроллинга право контролировать других или следить за ними. С другой стороны, иногда существует представление, будто контроллер – это сильная личность, без одобрения которой не осуществляется ни один проект. В этом случае даже руководитель ощущает конкуренцию со стороны контроллера. Однако в настоящее время на многих предприятиях слово «контроллер» прочно вошло в обиход.

Содержание функции все же важнее ее наименования. К сожалению, в немецком языке нет выражения, которое так же хорошо отражало бы функцию контроллера, как первоначальное американское определение понятия «контроллер». В связи с этим в качестве заго-

ловка данной книги было выбрано словосочетание «Практика контроллинга», поскольку речь в ней идет о работе в соответствии с функциями контроллинга и о совершенствовании менеджмента. Сегодня все сильнее проявляется тенденция формирования специалиста нового профиля, которого называют контроллером.

РУКОВОДИТЕЛЬ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ОТДЕЛА В РОЛИ КОНТРОЛЛЕРА

Должность для контроллера можно найти на каждом предприятии. Везде есть финансовые и экономические отделы или по меньшей мере бухгалтерия.

Исходной базой для контроллера является внутрифирменная система финансово-экономических расчетов. Американцы говорят об управленческом учете (management accounting). В Германии, к сожалению, для определения поля деятельности контроллера часто используется узкое понятие производственного учета.

Руководитель финансово-экономического отдела, в ведении которого находятся финансы, бухгалтерия, производственный учет и калькулирование, *выполняет одновременно функции контроллера и финансиста.*

Контроллер, как уже говорилось, – это лоцман, ведущий корабль-предприятие по направлению к прибыли. Он должен, пользуясь своим информационным и вычислительным аппаратом, следить, чтобы при постановке целей, планировании и принятии решений менеджером прибыль была достаточной, или должен препятствовать незаметному сползанию в зону убытков.

Финансист выполняет функцию казначея. Это человек, который содержит в порядке финансы, управляет кассой, ведет переговоры с кредиторами и в обязанности которого входит формирование пассива баланса.

Эти две функции, которые в Европе чаще всего выполняет руководитель финансово-экономического отдела, в американских фирмах разделены. Там, наряду с вице-президентом по финансам может быть еще вице-президент-контроллер, или исполнительный вице-президент-контроллер.

Во всяком случае *функции* контроллера и финансиста реализуются *параллельно*. Процесс формирования организационных взаимосвязей не следует начинать с разработки блок-схем. Речь идет о том, чтобы *определить функции* и уже как следствие – позиции и блоки, что зависит еще и от размеров *предприятия*.

Кроме того, всегда можно прийти к компромиссу при обозначении должностей. Я знаю в США контроллера, который является вице-президентом фирмы, но формально подчиняется финансисту. Поэтому последний именуется *старшим вице-президентом*.

МЕСТО КОНТРОЛЛЕРА И ФИНАНСИСТА В ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ СТРУКТУРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Если речь идет о формировании функциональной организационной структуры, то для этого хорошо подходит так называемый *функционально-групповой принцип*. Построенная в соответствии с ним организационная модель представлена на рис. 54.

Функции материально- го обеспечения – логистика	Функциональные процессы	Функции форми- рования политики предприятия – связующие функции
<p>Приобретение:</p> <ul style="list-style-type: none"> – материалов – оборудования – патентов, лицензий, ноу-хау – наем персонала – финансов (финан- сист) – информации (контроллер) 	<p>структурированные функционально:</p> <ul style="list-style-type: none"> – НИОКР – реализация – производство или по бизнесу: – бизнес-отделение I – бизнес-отделение II или смешанные формы 	<p>Отношения с:</p> <ul style="list-style-type: none"> – клиентами – сотрудниками – кредиторами – поставщиками – другими пред- приятиями кон- церна – общественно- стью

Рис. 54. Место контроллера и финансиста в функциональной структуре предприятия в соответствии с функционально-групповым принципом

Невозможно представить себе, что отдельные позиции этой модели будут интерпретироваться как обычный организационный план с его формализованной структурой. Данную модель следует понимать как *чисто функциональную*. Она показывает, какие задачи должны выполняться на предприятии без уточнения, кто что делает и кто кому подчиняется. Конечно, можно наложить реальный организационный план в форме блок-схем с указанными на них ответственными лицами на функциональный организационный план и проверить, насколько они совпадают. При этом функциональный план представляет собой *организационную управляющую модель*, или направляющий луч в долгосрочном организационном планировании.

Данная модель построения по функционально-групповому принципу характеризуется *двумя признаками*:

1) в соответствии с этим принципом мыслят не категориями лиц и должностей, а исключительно *понятиями функций предприятия*. Сегодня говорят о цепочках создания стоимости;

2) *отсутствуют штабные службы*. Часто в организационных планах руководители окружают себя (или отгораживаются) штабными отделами. Так происходит, когда каждая задача, которая становится важной и актуальной, ведет к созданию штабной группы при председателе правления. По функционально-групповому принципу *деятельность штабных служб трансформировалась в функции приобращения* и тем самым эти службы перешли к линейному управлению.

Вследствие этого нужно реализовывать *функции проектной и рабочей групп*, например, рабочей группы по планированию, ценообразованию, проектной группы по вводу на рынок нового продукта, проектной группы по строительству нового административного здания, проектной группы автоматизированной обработки данных. В каждой такой группе работают разные специалисты. Так, в проектной группе автоматизированной обработки данных есть системные аналитики, программисты, организаторы производства и экономисты, а также представители отделов-заказчиков, которые должны разрешать конфликты и понимать, что именно впоследствии может вызвать проблемы, трудности и недовольство. После расформирования этой группы в связи с окончанием проекта они будут заниматься внедрением новых решений по соответствующим направлениям.

Для определения места функций контроллера в функциональной структуре предприятия функция обеспечения имеет центральное значение. Логистическую функцию наряду с руководителями отде-

лов закупок, персонала и финансов выполняет контроллер как специалист по информации. Финансист добывает деньги, а контроллер поставляет информационные и плановые данные, преимущественно количественную информацию, ведь в итоге успех или неудача предприятия характеризуются конкретными показателями. Поэтому контроллер нуждается во внутреннем управленческом учете, который следовало бы называть *информационной системой для экономических расчетов*.

Поскольку контроллер – это человек, который должен подготовить информацию, чтобы предприятие могло функционировать в соответствии с конкретными планами и целями, получается, что ему должен подчиняться *отдел автоматизированной обработки данных*.

Кроме того, к функциям контроллера относится функция *организации*. Организационная работа преимущественно заключается в *регулировании информационных потоков*. Помимо этого, она тесно связана с обработкой данных. В США, где большей частью не знают, что такое «Организационный отдел», группа «Системы и процедуры» включается часто в отдел контроллинга. Решение вопросов организации не является, на мой взгляд, делом определенного отдела, оно должно быть поручено проектной группе или комиссии правления.

Из вышеизложенного однозначно следует, что *каждая информационная система менеджмента должна быть одновременно его плановой системой*. Только путем обязательного параллельного получения плановой и фактической информации реализуется эффективный процесс контроллинга. В связи с этим контроллер является как «продавцом» целей и планов, так и поставщиком фактических данных. Он нуждается в критериях оценки, чтобы осуществлять процесс регулирования. Контроллер, занимающийся только учетом, но не планированием, односторонне выполняет свои функции.

ОРГАНИЗАЦИЯ ФИНАНСОВО- ЭКОНОМИЧЕСКИХ РАСЧЕТОВ: ЧЕМ ДОЛЖЕН ЗАНИМАТЬСЯ КОНТРОЛЛЕР?

Обычно руководителю финансово-экономической службы подчиняются бухгалтерия, отделы производственного учета и калькулирования. Эти три подразделения, образно говоря, представляют

собой наземную станцию, обеспечивающую полет контроллера. При этом в меньшей степени речь идет о бухгалтерии и составляемых в ней балансе и расчете прибыли (убытков). Эта часть финансово-экономических расчетов мало меняется в связи с новыми требованиями руководителей.

Кроме того, отчетность бухгалтерии обязательно должна соответствовать законодательству, в первую очередь налоговому праву, поэтому она не может быть направлена исключительно на достижение внутренних целей, заданных менеджерами. Вместе с тем схема двойной записи создает рамки для финансового контроллинга, определяя источники и направления расходования средств.

Основная функция контроллера в деле управления прибылью – внутренний управленческий учет, ведение которого часто осуществляется, например, в отделе производственного учета.

С целью внедрения в практику управляющей модели контроллера (см. гл. 12) рекомендуется, во-первых, изменить название отдела «Производственный учет». Именуемый так, отдел едва ли может быть рекомендован отделу сбыта в качестве партнера по работе, поскольку возникает впечатление, что скучные люди, погрязшие в рутине расчетов, в отделе производственного учета занимаются только производственными задачами. Кроме того, слово «учет» напоминает менеджерам о личных расчетах с ними, как будто им хотят сказать: «Вот мы покажем, какое у вас жалованье». Наши предложения относительно нового наименования отдела: «Сервисная расчетная служба»; «Сервисная служба контроллера»; «Отдел управления затратами и результатами»; «Информационный и управленческий учет»; «Экономика предприятия».

Американцы говорят «управленческий учет», что соответствует нашим внутренним экономическим расчетам в противоположность «финансовому учету», аналогу нашей бухгалтерии. К управленческому учету относятся расчеты, ориентированные на принятие решений, и расчеты, связанные с разграничением ответственности, – при условии, что всегда преследуется цель разработки мероприятий по увеличению прибыли.

Наиболее подходящим инструментом для этого является метод расчета сумм покрытия, смысл которого (при реализации функций контроллера) как информационной системы управленческого учета заключается в следующем.

Метод расчета сумм покрытия – это *управленческая информационная система*, которая в рамках сферы своего действия планомерно *обеспечивает* полное *покрытие затрат* и в соответствии с возможностями рынка – получение прибыли и которая позволяет финансировать мероприятия по расширению и развитию предприятия за счет собственных средств.

Эта информационная система, предназначенная для разработки и регулирования плана по прибыли, помогает оценивать управленческие решения с точки зрения их влияния на прибыль. В этом и заключаются расчеты, ориентированные на принятие решений, т.е. процесс постановки целей помогает задавать количественные цели менеджерам и вести учет ответственности по достижению целей по руководителям, устанавливать обратную связь в форме сравнений плановых и фактических показателей. Данная информационная система вносит существенный вклад в реализацию *коллегмального стиля управления на предприятии*.

Таким образом, организационные задачи контроллера как поставщика информации полностью согласуются с его инструментариумом. Расчет сумм покрытия отнюдь не является просто одним из методов расчета затрат, он составляет суть информационной системы менеджмента и позволяет определять форму представления критерийных показателей, используемых руководителями при принятии решений. Менеджеры несут ответственность за результат, контроллер – за прозрачность результата.

ОПИСАНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ КОНТРОЛЛЕРА

Данная книга целиком посвящена описанию функций контроллера. Если речь идет об определении задач контроллера в форме описания его функциональных обязанностей или должностной инструкции, то можно использовать приведенные ниже образцы должностной инструкции заводского контроллера.

Для *обозначения* отделов, выполняющих функции контроллинга, часто выбирают «безобидные» названия: «Экономический отдел», «Исследования предприятия», «Коммерческая служба», «Центральная администрация». На одном известном предприятии отдел, в котором сосредоточились функции контроллера, называется «Управленческий сервис».

А. ОПИСАНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ

Для руководителя отдела финансово-экономических расчетов в качестве контроллера предприятия:

Контроллер подчиняется одному из членов правления и отвечает за:

ЗАДАЧА

Создание аппарата планирования и контроля, ориентирующего предприятие на получение прибыли.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ ОБЯЗАННОСТИ

1. Руководство *плановой и бюджетной работой*; координация и взаимное согласование отдельных целей и планов.

2. Создание *информационной системы* отчетности, точно и быстро функционирующей и обеспечивающей получение каждым *именно той* информации и документации, в которой он нуждается в своей области принятия решений (информационная система менеджмента).

3. Консультирование работников линейных отделов, прежде всего отдела сбыта, производственного отдела и отдела закупок, в процессе принятия ими решений. Описание последствий этих решений, а также разработка *альтернатив* улучшения ситуации предприятия по показателям оборота, затрат и прибыли и рекомендаций по выбору наиболее приемлемых из предложенных альтернатив.

4. Проведение *расчетов эффективности* инвестиций и подготовка мероприятий по внедрению современных методов менеджмента в интересах предприятия.

5. Анализ существующих взаимосвязей, методов и состояния системы управления, их сравнение с *поставленными целями, ограничениями, заданными* правлением предприятия, и критериями результативности.

6. Сохранение *имущественного комплекса* предприятия.

7. Осуществление текущего *контроля за затратами*.

8. Выполнение функций председателя комитета по расчетам цен на продукцию.

9. Проявление инициативы в вопросе увязки уровня оплаты труда работников, в первую очередь руководителей продуктовых групп и агентов по сбыту, с *результативными показателями*.

10. Недопущение того, чтобы намеченные мероприятия по совершенствованию так и остались на бумаге, поддержка их внедрения в практику работы линейных отделов.

Б. ДОЛЖНОСТНАЯ ИНСТРУКЦИЯ КОНТРОЛЛЕРА

1. Наименование предприятия

Завод П в ...

2. Наименование должности

Руководитель штабного отдела – контроллер.

3. Место в организационной структуре

3.1. Контроллер подразделения административно подчиняется хозяйственному руководителю предприятия.

3.2. Ему административно и функционально подчиняются работники его штабного отдела.

3.3. Занимающий должность замещается одним из сотрудников своей рабочей группы или руководителем финансово-экономического отдела.

4. Функциональная подчиненность штаб-квартире предприятия

Контроллер подразделения по всем методическим вопросам подчиняется главному контроллеру предприятия.

5. Основные задачи

Функции контроллера подразделения в широком смысле включают все, что относится к планированию и контролю экономических результатов деятельности предприятия. Его главная задача состоит в том, чтобы разрабатывать материалы для принятия управленческих решений и представлять их руководству предприятия. Он должен консультировать руководителей по всем вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий и тем самым оказывать влияние на использование всех возможностей получения предприятием прибыли.

6. Необходимые знания и навыки

6.1. Уверенность в определении экономических взаимосвязей на предприятии, прежде всего между показателями выручки от реализации, пропорциональными затратами, постоянными затратами и прибылью.

6.2. Владение методом расчета сумм покрытия.

6.3. Опыт в применении современных методов калькулирования на основе сумм покрытия по продукту с учетом узких мест в производстве.

6.4. Понимание технических аспектов производственных процессов.

6.5. Способность аналитически мыслить.

6.6. Уверенная устная и хорошая письменная речь, необходимые при ведении переговоров с руководителями предприятия и при составлении отчетов.

6.7. Опыт руководства людьми.

7. *Частные задачи*

Занимающий должность должен выполнять следующие задачи.

7.1. Анализ и планирование затрат:

а) составление бюджета затрат по элементам и местам их возникновения; разделение затрат на постоянные и пропорциональные;

б) определение ставок затрат для калькуляций с разделением на предельные и постоянные с учетом имеющихся в распоряжении мощностей.

7.2. Координация планов:

а) помощь в разработке частных планов (например, производственного плана, плана по складским запасам, плана закупок);

б) согласование частных планов с планом реализации;

в) координация частных планов и их интеграция в общий план.

7.3. Определение ожидаемых результатов:

а) определение пропорциональных затрат для планового оборота на основе нормативов затрат, включая нормы расхода материалов. План реализации разрабатывает отдел сбыта по показателям объемов реализации и выручки;

б) определение валовой суммы покрытия для планового оборота;

в) расчет ожидаемой величины управленческого результата с учетом целевого покрытия блока постоянных затрат, включая целевую величину дохода с капитала.

7.4. Контроллинг:

а) текущие сравнения плановых и фактических показателей, т.е. контроль за реализацией плана;

б) разделение выявленных отклонений от плана на:

– отклонение по сбыту (изменение объемов и цен реализации и структуры ассортимента),

– отклонения по производству (изменение расходования материалов и оплаты труда),

– отклонение по постоянным затратам (по элементам затрат в сравнении с планом);

в) анализ отклонений и обсуждение их причин с ответственными руководителями (подразделения, отдела закупок и отдела сбыта), возможных путей их устранения и альтернативных мероприятий, направленных на выполнение плана;

г) разработка сводного отчета для правления предприятия, содержащего оценку показателей с целью регулирования дальнейшей деятельности после выявления отклонений.

7.5. Сравнение рыночного спроса с имеющимся ассортиментом продукции при наличии узкого места:

а) выявление совместно с руководителями подразделений узких мест;

б) разработка ассортимента продукции с учетом узких мест. Определение приоритетности продуктов по критерию прибыльности единицы изделия в единицу времени загрузки узкого места (стратегический список);

в) выяснение рыночных шансов для полученного ассортимента.

7.6. Расчет эффективности инвестиционных мероприятий:

а) оценка эффективности планируемых или представленных на обсуждение инвестиционных мероприятий, а также предварительный расчет изменений, которые последуют за их применением;

б) оценка рентабельности инвестиционных мероприятий.

В представленном описании функциональных обязанностей (А и Б) выделена *руководящая роль контроллера* в работе двух исключительно важных рабочих групп или комиссий:

- ПЛАНОВОЙ ГРУППЫ;
- КОМИССИИ ПО ЦЕНАМ.

ОРГАНИЗАЦИОННАЯ МОДЕЛЬ ИНФОРМАЦИОННОЙ СЛУЖБЫ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РАСЧЕТОВ ПРИ РЕАЛИЗАЦИИ ФУНКЦИЙ КОНТРОЛЛЕРА

Рассмотренным функциональным обязанностям контроллера соответствует следующая организационная схема службы контроллинга.

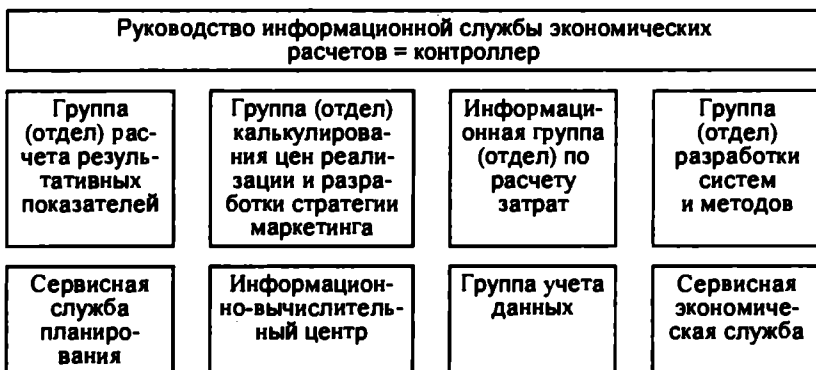


Рис. 55. Структура службы контроллера

Представленная структура ориентирована на достижение целей. Она соответствует назначению информационной системы экономических расчетов. Для лучшего понимания приведем сравнение.

Новое название отдела	Старое название отдела
Группа (отдел) расчета результативных показателей	Отдел производственного учета, или производственная бухгалтерия, или группа фактурирования
Группа (отдел) калькулирования цен реализации и разработки стратегии маркетинга	Группа (отдел) калькулирования, или предварительного калькулирования
Информационная группа (отдел) по расчету затрат	Инженерно-экономическая группа по расчету затрат, или группа контроля затрат
Группа (отдел) разработки систем и методов	Организационный отдел, или отдел внутреннего аудита, или отдел системного анализа
Сервисная служба планирования	Дирекция по планированию, или бюджетный отдел, или центральный плановый отдел предприятия
Информационно-вычислительный центр	Вычислительный центр, или группа управления базами данных, или отдел информационных систем менеджмента
Группа учета данных	Отдел производственного учета, или отдел учета оплаты труда, или отдел децентрализованного учета на персональных компьютерах
Сервисная экономическая служба	Общий экономический отдел, или отдел инвестиционного контроля

КОНТРОЛЛЕР И РАЗРАБОТКА СТРАТЕГИЙ МАРКЕТИНГА

В представленной на рис. 55 схеме выделяется название «Группа (отдел) калькулирования цен реализации и разработки стратегии маркетинга». Это название часто вызывает протесты: «Разве могут расчетчики заниматься маркетингом? Ведь они ничего не понимают в этом! Они умеют рассчитывать цены только на базе затрат!»

Калькуляция должна задавать целевые цены и при подготовке решений относительно цен реализации *разрешать конфликт* между той ценой, которую допускает рынок с учетом спроса, и той ценой, которую необходимо требовать в интересах покрытия затрат. Динамичный характер решения этой задачи уже был показан на примере построения линий, характеризующих постоянную величину валовой суммы покрытия (см. рис. 11). Поскольку служба контроллера участвует в установлении цен реализации, выполняя *расчеты* целевого и *гарантированного уровня цен*, которые в свою очередь являются важнейшим инструментом стратегии маркетинга, можно утверждать, что эта служба вносит свой вклад в *маркетинг*. Таким образом, и мышление контроллера ориентировано на рынок. Действительно, невозможно поставить цели по покрытию затрат, не начав разработку плана реализации продукции.

В США мне пришлось познакомиться с одним очень удачливым руководителем, занимавшим пост вице-президента по бюджетированию и маркетингу. Его функция заключалась в увязке финансово-экономических расчетов и данных штабной группы маркетинга в составе отдела сбыта. Таким образом, он выполнял функции *контроллера по маркетингу*.

Маркетинг и контроллинг ни в коей мере не противоречат друг другу. Если отдел сбыта настроен продавать, учитывая целевые и плановые установки, стремясь получить оборот, покрывающий затраты, вместо того чтобы просто ожидать, когда заказы сами лягут на стол, то в этом и будет реализовываться его функция контроллинга. *Для контроллера доминирующими задачами являются не экономические расчеты, а постановка целей, планирование и результативное выполнение.* Таким образом, он со своей стороны также выполняет функцию реализации, потому что он должен мотивировать других к достижению целей и претворению планов в жизнь.

КОНТРОЛЛЕР И АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ ОБРАБОТКА ДАННЫХ

Автоматизированная обработка данных должна быть доступным вспомогательным инструментом при реализации любой функции. На основании этого часто высказывается мнение, что вычислительный центр не должен зависеть от финансово-экономических служб, а должен непосредственно подчиняться правлению предприятия, возможно, вместе с организационным отделом и отделом внутреннего аудита. Однако эти аргументы справедливы только тогда, когда отдел экономических расчетов не выполняет своей информационной функции контроллера, а погружен в рутинные расчеты. В таком случае компьютер, естественно, будет использоваться односторонне в качестве пишущей машинки или калькулятора. Таким образом, если наряду с отделом экономических расчетов на предприятии существует главный штабной отдел, именуемый «Организация/аудит/автоматизированная обработка данных», то контроллер «сидит» между двумя стульями и его функции реализуются не в полном объеме.

За счет новой ориентации задач автоматизированную обработку данных логично отнести к сфере деятельности контроллера. Это справедливо также и для задачи автоматизации производственных процессов. Чтобы ее решить, необходимо создать проектную группу, которая объединила бы специалистов цехов, отдела материально-технического обеспечения, ОКБ, а также отдела разработки систем и методов. Такая проектная группа должна работать, пока проблема не будет решена. После этого каждый возвращается на свое прежнее место и выступает в качестве защитника разработанной системы. Текущая работа обеспечивается через информационно-вычислительный центр.

Отнесение решения задач автоматизированной обработки данных к обязанностям службы контроллера имеет также то преимущество, что исключает возвеличивание и проталкивание вычислительной техники как таковой. Вопрос ставится не о создании всеобъемлющей интегрированной системы автоматизированной обработки данных, а об использовании рациональной и эффективной методики поддержки управленческих решений.

КОНТРОЛЛЕР И ОТДЕЛ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с функционально-групповым принципом задачи организации относятся к компетенции среднего звена менеджеров. Это задачи разработки систем и методов. Большая часть организационной работы относится к сектору информации и коммуникаций, так что отдел организации частично занимается задачами контроллера. Вместе с тем служба контроллера выполняет практическую работу по организации производства и управления в разрезе функции оценки затрат. Например, при сравнении плановых и фактических показателей выясняется, что время простоев основных производственных рабочих, а значит, и дорогого оборудования слишком велико. Выход будет найден за счет новой организации внутриводских перевозок, процесса выдачи инструмента и работ по наладке. Эти мероприятия могут быть проведены непосредственно службой контроллера, обходной же путь через организационный отдел для выполнения заказа требует много времени. В связи с этим организацией в рамках службы контроллера рекомендуется заниматься отделу разработки систем и методов, который возьмет на себя по меньшей мере все вопросы организации процесса производства и управления и автоматизированной обработки данных.

КОНТРОЛЛЕР И ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

В народе говорят, что внутренний аудит – это глаза и уши хозяина. Это означает, что отдел внутренней ревизии подготавливает отчеты непосредственно для руководителей предприятия, а в акционерном обществе должен подчиняться одному из членов или председателю правления. Если он находится в подчинении контроллера, который входит в состав правления, то это соответствует рекомендациям, разработанным Франкфуртским институтом внутренней ревизии. Если контроллер имеет ранг прокуриса, то подчиненный ему отдел внутренней ревизии не будет независимым органом руководства предприятия.

Если проводить сравнение с опытом США, где отдел внутреннего аудита относится к службе контроллера, то необходимо учитывать, что там контроллер является шефом «генерального штаба» по

экономике, которому касса и финансы не подчиняются (этим занимается финансист), так что кошелек фирмы без проверки не останется. К функциям контроллера относится решение задач совершенствования систем управления. Для этого ему необходимо знать о текущем состоянии дел и о том, насколько далеко ушла практика в отдельных подразделениях и секторах от нормативных рекомендаций. Чтобы представлять себе это, контроллеру нужно проводить *системную ревизию*. В соответствии с этим отдел внутреннего аудита совершенно естественно оказывается в рамках службы контроллера. Он занимается поиском актуальной тематики для себя, а контроллер играет роль постоянного советника по экономическим вопросам.

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНТРОЛЛЕРА И ФИНАНСИСТА: КТО ИЗ НИХ ДОЛЖЕН РАБОТАТЬ С НАЛОГАМИ?

Примеры организации службы контроллинга в США часто показывают, что отделы контроллера и финансиста занимаются также и налогами. Это в общем-то правильно, поскольку речь идет о прибыли после уплаты налогов. Только эта прибыль остается в распоряжении предприятия для финансирования его развития за счет собственных средств.

На европейских предприятиях функции и контроллера, и финансиста чаще всего выполняет руководитель службы финансово-экономических расчетов, будь то прокурис, вице-директор, директор или член правления. Если же попробовать разделить возложенные на одного человека функции контроллера и финансиста между двумя специалистами, то окажется, что тот, кто лучше справляется с делами руководителя финансового отдела, чаще всего в соответствии со своим образованием и опытом будет работать и с налогами.

В данной ситуации речь не идет о законе о предприятиях и вытекающих из него налоговых требованиях. Для решения этих вопросов на многих предприятиях создается специальный налоговый отдел или привлекаются эксперты со стороны. Когда мы говорим о работе с налогами, то имеем в виду ежегодное составление налогового

баланса и выполнение расчета прибыли (убытков), решение вопросов инвентаризации и оценки запасов, распределение расходов на ремонт и ввод в эксплуатацию, списание командировочных расходов, учет налога с оборота, короче говоря, все те вопросы, которые связаны с бухгалтерским учетом.

Во всяком случае, если финансист берется за работу с налогами, то я отстаиваю мнение, что *ему должна быть подчинена и бухгалтерия, занимающаяся разработкой торгового и налогового балансов*. Не имеет смысла обсуждать налоговые вопросы после составления баланса. Очень часто бывает необходимо еще до проверки, при составлении учетных документов так расставить налоговые платежи, как хотелось бы представить обстоятельства дела впоследствии. Налоговые платежи имеют такие масштабы и являются настолько трудным делом при планировании денежных потоков, что ни в коем случае нельзя провоцировать неудачу в интересах «чистой» организации. Такая чистая организация службы контроллера потребовала бы включения всех операций в сферу его функциональных обязанностей.

В соответствии с вышензложенным *контроллер должен ориентироваться на внутренние экономические расчеты, а финансист должен быть компетентен в вопросах внешней отчетности*. К ним помимо торгового и налогового баланса следует отнести консолидированную отчетность концерна и международное право.

Таким образом, получается следующее разграничение функций контроллера и финансиста.

Контроллер – советник по экономическим вопросам; выполняет функции «продавца» целей и планов; отвечает за управление прибылью, а также за планирование и регулирование стратегических позиций успеха предприятия.

Инструментарий: система внутренних экономических расчетов в соответствии с рис. 55; методы планирования деятельности предприятия.

Финансист – руководитель финансовой службы; обеспечивает подготовку внешней отчетности в соответствии с законодательством, а также отчетов для наблюдательного совета, собрания акционеров, дочерних обществ; отвечает за финансовый менеджмент, включая исчисление налогов и составление консолидированного отчета концерна.

Инструментарий: финансовая бухгалтерия, баланс, налоги, страхование, касса.

Согласование осуществляется в системе расчета управленческого результата посредством управленческого и балансового результата.

Из этого следует, что круг лиц, который может заниматься контроллингом, ни в какой мере не должен быть ограничен специалистами, имеющими квалификацию бухгалтера или экономиста. Поскольку решение задач, требующих понимания бухгалтерских взаимосвязей и знания торгового и налогового права, находится в компетенции финансиста, контроллером вполне может быть человек, работавший ранее в отделе сбыта, маркетинга или специалист технического профиля. Для него важно умение выполнять функции управления: убеждать в необходимости постановки целей и формирования планов, активно способствовать разработке альтернатив. Женщина, конечно, также может быть контроллером.

КОНТРОЛЛЕР И ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫЙ ПЛАНОВЫЙ ОТДЕЛ ПРЕДПРИЯТИЯ

Поскольку контроллер не занимается обычным контролем, а выполняет функцию регулирования с учетом достижения цели, прежде всего цели по прибыли, ему необходимо владеть инструментарием планирования. Без планирования нет и функций контроллера. Контроллинг как система регулирования нуждается в критериях, или плановых показателях. С одной стороны, планирование дает некоторые нормативные значения в качестве целевых величин. С другой стороны, планы должны быть реалистичными и достижимыми, а значит, должны быть сориентированы на фактические показатели. Планирование в качестве самообучающейся системы действует в двух направлениях: факт должен «учиться» у плана, а план – у факта.

Если при создании штабного централизованного планового отдела, который состоит при председателе правления, от службы контроллинга отделяется группа планирования, по меньшей мере стратегического планирования, то возникает опасность, что процесс планирования оторвется от процесса обучения на собственных фактических показателях и будет представлять собой езду в неизвестное или замкнется в сказочной башне, где станет веселой игрушкой для богов.

Если уже есть централизованный плановый отдел при администрации предприятия, его деятельность должна осуществляться в рамках реализации функций контроллинга, как это часто бывает на практике, где эти функции распределяются между разными специалистами и подразделениями. Соответственно предпосылкой для активной работы контроллера будет плодотворное сотрудничество между всеми, кто поделит задачи контроллинга, например, это могут быть отделы планирования, информационного менеджмента, в том числе отвечающий за задачи автоматизированной обработки данных, и отдел экономических расчетов. Кроме того, функция контроллинга может реализовываться в рамках проектной группы, в которой названные отделы имеют своих представителей, или в рамках рабочего кружка контроллеров.

При идеальной организации планирование на предприятии относится к службе контроллинга. *Без планирования контроллер – это что весы без одной чаши.* Однако необходимо помнить, что контроллер «не делает» планы, а *должен обеспечивать процесс планирования*, что планирование – это задача каждого линейного руководителя, что для планирования на предприятии должен функционировать «круглый стол», за которым собирались бы все его участники с целью совместной выработки комплекса планов, что в этом заключается сущность службы контроллера как сервисной службы менеджеров и что в связи с этим к контроллеру всегда относятся как к «продавцу» целей и планов.

РЕЗЮМЕ. ОБЩЕЕ ОПИСАНИЕ ФУНКЦИЙ КОНТРОЛЛЕРА

С точки зрения *предметной ориентации* служба контроллера должна обеспечить наличие методик, направляющей предприятие на получение прибыли (недопущение убытков, покрытие затрат, достижение точки безубыточности).

С точки зрения *личностной ориентации* контроллер не является для других контролером, напротив, он должен позаботиться о том, чтобы каждый мог контролировать себя сам.

РЕЗЮМЕ. РАЗРАБОТКА ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ОБЯЗАННОСТЕЙ ЦЕНТРАЛИЗОВАННОЙ СЛУЖБЫ КОНТРОЛЛЕРА (ЦЕНТРАЛИЗОВАННОГО ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО ОТДЕЛА)

Помимо описанных выше общих задач перед централизованной службой контроллинга стоят следующие частные задачи:

- создание и применение *методики разработки целевой картины и целевых показателей предприятия* (контроллер сам не ставит цели, но обеспечивает процесс определения целей, например целевого показателя рентабельности капитала);
- *ориентация работ по планированию* «снизу вверх» с целью обеспечения достижимости цели предприятия, сформулированной «сверху вниз» в рамках правил, установленных целевой картиной;
- *сбор предложений на этапе согласования проекта бюджета*, когда выясняется его несоответствие поставленным целям;
- *отслеживание тематики*, которая не вошла в утвержденный план на предстоящий хозяйственный год;
- выполнение роли *модератора (ведущего дискуссию) на закрытых заседаниях* по внесению изменений в целевую картину и целевые показатели предприятия;
- обеспечение процесса установления *взаимосвязей* между направлениями деятельности;
- *взаимосвязка* стратегического и оперативного (бюджетного) планирования;
- обеспечение представления *фактической информации, соответствующей плановым показателям*, на каждом рабочем месте;
- *организация работ по проведению расчетов ожидаемого выполнения плана* и агрегирование этих прогнозных частных показателей в прогнозную годовую величину рентабельности капитала, а также расчет планового баланса на конец года;
- обеспечение *соблюдения мотивирующих правил игры* в процессе подготовки отчетности, ориентированной на представление прогнозных показателей.

Централизованная служба контроллера должна давать *нормативные указания* децентрализованным службам, например, дивизиональному контроллеру, контроллеру в отделе маркетинга, заво-

дскому контроллеру, контроллеру в службе НИОКР или обеспечения.

К этим нормативным указаниям относятся, например, следующие:

- единая система финансово-экономических расчетов, включающая расчеты финансового и управленческого результата, калькулирование, расчеты затрат по местам их возникновения, а также инвестиционные расчеты;
- единая система планирования на предприятии, охватывающая терминологию планирования, технику заполнения плановых форм, прежде всего – соблюдение сроков;
- обеспечение единства правил игры и форм поведения;
- претворение в жизнь специальных прав контроллера, например, в качестве «законодателя» экономической терминологии, а также *права рекламаций* в случае несоблюдения *сроков по календарю планирования*.

ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫЕ И ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННЫЕ ФУНКЦИИ КОНТРОЛЛЕРА

Централизованный отдел контроллинга занимается формированием методов и инструментов в рамках системы планово-экономических расчетов. Их внедрение и технология применения по направлениям деятельности часто относятся к компетенции децентрализованных отделов контроллинга. В рамках одной продуктовой группы могут выполняться «привнесенные» виды работ контроллера, которые на практике имеют разные наименования: «планирование и расчет результатов», «администрирование», «ПИК» (планирование, информация, контроль), «расчеты эффективности» и др.

Децентрализованные рабочие места контроллеров возникают потому, что линейные руководители в отделах сбыта, на производстве и др. задаются вопросом: где мой «*дамашский врач*» – *контроллер*, который приходил бы ко мне? Линейному руководителю, применяющему на практике методы и инструменты контроллинга, часто трудно найти определенного специалиста в централизованном отделе контроллинга, чтобы задать ему конкретные вопросы.

Организационную схему, представленную на рис. 55а, часто используют для определения подчиненности контроллера продуктовой группы.



Рис. 55а. Схема подчинения контроллера продуктовой группы ее руководителю

Если сравнить достоинства и недостатки такой схемы для контроллера, то можно свести их в следующую таблицу:

	Достоинства	Недостатки
С точки зрения решения методических вопросов	Близость к объекту	Робость
С личностной точки зрения	Понимание обстановки	Отсутствие должного уважения

Другая схема взаимодействия (рис. 55б) заключается в том, что контроллер продуктовой группы административно подчиняется централизованному отделу контроллинга (жесткая связь). Тогда слабая связь будет устанавливаться между контроллером и обслуживаемой им продуктовой группой. Контроллеру будет труднее проникнуть в «крепость» соответствующего менеджера. А когда он справится с этим, в «завоеванных» им областях начнут думать, что контроллер мог бы и здесь остаться. Его помощь оказалась нужна, так почему бы с самого начала контроллеру не работать вместе с руководителем продуктовой группы?

Можно также найти другое решение, когда контроллер *имеет рабочее место* в цехах или в отделе сбыта, а сам он административно подчиняется централизованному отделу контроллинга (рис. 55в). Таким образом, достигается понимание индивидуальных особенностей обслуживаемого подразделения, а также сохраняется принадлежность к функциональному отделу контроллинга, что обеспечивает единство методических подходов при реализации функций контроллера.

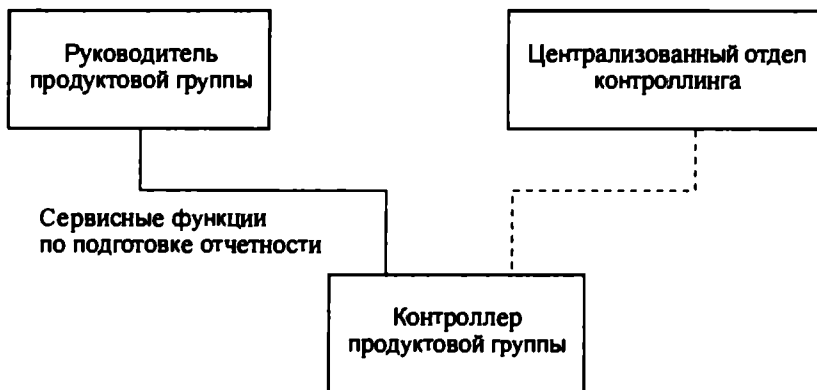


Рис. 55б. Схема подчинения контроллера продуктовой группы централизованному отделу контроллинга

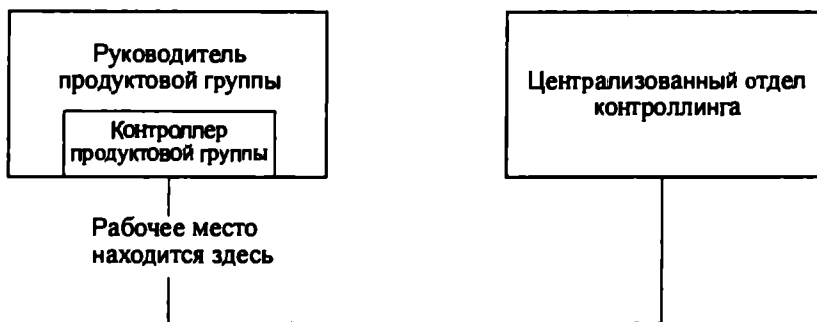


Рис. 55в. Схема, при которой рабочее место контроллера продуктовой группы находится у клиента

КООПЕРАЦИЯ МЕЖДУ ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫМ И ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННЫМ ОТДЕЛАМИ КОНТРОЛЛИНГА

Контроллер децентрализованного отдела должен быть *вдвойне лояльным*. Он отвечает за отчетность «своих» людей, и у них, конечно, создается впечатление, что *он работает на них*.

Кроме того, контроллер децентрализованного отдела готовит отчеты для централизованного отдела, когда речь идет о координации планов и о согласовании ожидаемых показателей. Возникает ощущение, что он передает информацию *через* головы своих клиентов примерно в такой форме: «Господин учитель, я знаю это».

Необходимо препятствовать тому, чтобы контроллеры децентрализованных отделов в продуктовых группах или подразделениях (руководители экономических отделов) передавали отчеты в централизованный отдел без обсуждения содержащейся в этих отчетах информации. Организация встреч *централизованного и децентрализованного отделов в форме рабочих кружков контроллеров* в определенные заранее установленные сроки позволяет ответить на все вопросы, которые в письменной форме, как правило, не представляются.

ПЕРЕЧЕНЬ ТРЕБОВАНИЙ К КОНТРОЛЛЕРУ

Говоря о функциях контроллера, нельзя не коснуться перечня требований к контроллеру, поскольку с ним связан вопрос о том, способен ли претендент на эту должность решить данную задачу.

В перечне требований могут быть выделены также профессиональные знания и стиль поведения. Можно сказать, что речь, с одной стороны, идет о профессиональных знаниях и навыках контроллера, а с другой – о его умении вести себя (рис. 55г).

Требования к уровню профессиональных знаний и навыков	Требования к стилю поведения
<p>Владение системой финансово-экономических расчетов</p> <p>Умение мыслить системными и обобщенными категориями</p> <p>Умение мыслить абстрактными категориями</p> <p>Знание компьютера в объеме, необходимом для постановки задач в области системных разработок</p> <p>Способность объяснить задачу</p> <p>Талант тренера</p> <p>Знание техник коммуникаций</p> <p>Способность к обучению</p> <p>Широта взглядов</p> <p>Умение видеть новое</p> <p>Владение методами анализа процессов и решения проблем</p> <p>Умение пользоваться вспомогательными коммуникационными средствами (специальные стенды, фломастеры, проекторы и др.)</p>	<p>Способность терпеливо по-новому интерпретировать известные обстоятельства</p> <p>Любезность</p> <p>Терпимость</p> <p>Использование наглядных средств представления материалов (визуализация)</p> <p>Умение понять настроение собеседника (его внутреннее сопротивление или согласие)</p> <p>Способность не делать из мухи слона</p> <p>Артистизм придворного шута, позволяющий так преподнести неприглядную правду, чтобы люди посмеялись над собой</p> <p>Не ставить себя слишком высоко</p> <p>Неутомимость</p> <p>Умение работать за компьютером в ходе обсуждений</p>

Рис. 55г. Перечень требований к контроллеру

ПРАВО ВЕТО КОНТРОЛЛЕРА

Постоянно возникает вопрос: что находится в *компетенции контроллера*? Прежде всего, *профессиональное определение* экономических перспектив предприятия. В этом смысле экономиста предприятия означает *экономическое сопровождение того, что предпринимают*.

В таком понимании работа контроллера будет заключаться в том, чтобы *инициировать дела*. Важным этапом в этой работе является применение методики *расчета ожидаемых показателей*, которая способствует проведению терапевтических мероприятий на основе возникших отклонений. Соответствующий формуляр контроллера был представлен на рис. 43б. Символом деятельности контроллера является *вопросительный знак*. Многие решения принимаются без *обсуждений*, когда ссылаются на то, что было раньше, на распоряжение шефа, на мнение эксперта. *Контроллер должен все ставить под вопрос*: все ли факты проверены, все ли планы скоординированы, достигнут ли консенсус при разработке *планов «снизу вверх»*, что случится, если ...?

Решение вопросов, которые регулирует контроллер, *получает отсрочку во времени*. Конечно, это обстоятельство можно рассматривать как негативное и говорить, что контроллер препятствует реализации или губит идею. Однако не имеет смысла принимать решения быстро и неправильно.

На практике зарекомендовало себя правило подготовки контроллером своего особого мнения с *аналитически обоснованными оговорками*. Например, если подразделения разрабатывают перечень требований к персоналу, то контроллер в случае несогласия может представить свои замечания. Если роль контроллера всем известна и всеми признается, то орган, принимающий решения, например правление, должен будет вернуть соответствующий перечень требований с принятыми поправками.

Такой подход может распространиться и дальше, так что *одобряющая виза контроллера должна проставляться* на бюджете, или проекте разработки нового продукта, или на ведомости отклонений, по которым прошло обсуждение и сделаны выводы. Один мой коллега с большим опытом работы рассказал, что он сделал штампик с изображением модели «ПУТЬ» (см. рис. 1). Такая печать, поставленная контроллером на бюджете, означала, что *знания и совет* контроллера позволяют считать данный путь эффективным с точки зрения сегодняшних взглядов.

Кроме того, функцию контроллера хорошо можно встроить там, где речь идет об уступках относительно условий реализации. Почему бы работнику отдела сбыта не сказать клиенту, что именно контроллер не разрешает предоставлять в данном случае дополнительные скидки? Если же ведущий переговоры шеф торгового представительства ссылается на своего руководителя отдела сбыта, то легко может получиться так, что обращение к этому шефу приведет к получению еще большей скидки.

Вообще взаимодействие контроллера с менеджерами совершенно не зависит от того, является контроллер членом правления предприятия или нет. Член правления, выполняющий функции контроллера, должен понимать свой ранг и свою роль. Конечно, на кого-то в правлении возложена глобальная ответственность, однако в рамках самого правления контроллер по-прежнему играет роль экономического советника, стремящегося отсрочить принятие решений, профессионально подготовить их, посмотреть на них со стороны, т.е. выполняет функции консультанта.

Вместе с тем действия контроллера основываются на *праве консультировать без запроса*. Этот незадаанный *вопрос* характеризует *право посещать менеджера, что позволяет реализовать принцип доставки информации контроллера*. Прежде всего контроллер имеет право заявлять рекламации в случае нарушения сроков планирования. Иначе кто будет подавать рекламации, если руководители не будут разрабатывать планы или реагировать на сигналы, в том числе слабые? Никто. Значит, нужно самим организовать процесс подачи рекламаций.

МЕСТО КОНТРОЛЛЕРА В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ КОМАНДЕ

Хорошо зарекомендовало себя разъяснение данной темы, в котором, с одной стороны, менеджеров рассматривают как клиентов контроллера, а с другой – контроллеров рассматривают как продавцов экономического «товара». Однако это не совсем так.

Контроллер сам является членом управленческой команды. И когда необходимо принимать компетентные решения, в итоге бывает трудно установить, какой процентный вклад внес каждый участник. Прежде всего, невозможно выделить долю информации для подготовки решения и долю личного вклада лица, принимающего решения на основе этой информации. Способность к групповой работе, которой необходимо учиться, приводит впоследствии к невозможности определения, какой вклад внес каждый член группы в ее работу и каким образом был получен общий результат в виде решения проблемы.

Для контроллера полностью подходит принципиальная модель, характеризующая функции менеджера. Общий вид этой модели представлен на рис. 55д.

С одной стороны на рис. 55д обозначен *управленческий аспект, включающий описание задач, оценку и стимулирование работников*, с другой стороны – *цели, планирование и регулирование процессов*. Задачам контроллера согласно этой модели могут быть поставлены в соответствие его цели, т.е. то, чего он должен достичь в своей работе. Это могут быть, например, такие *количественные цели*, как число обслуживаемых МВЗ или бюро по сбыту. Это могут быть и *показатели уровня сервиса контроллера*, такие как цели по срокам или отклонение ожидаемых на конец сентября плановых показателей от реально достигнутых в конце года.

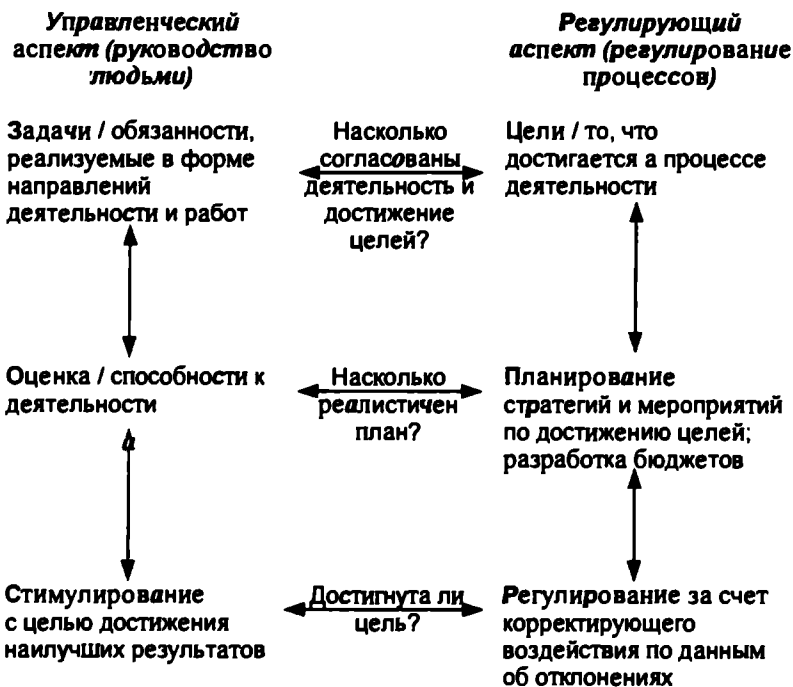


Рис. 55д. Принципиальная модель функций менеджера

Кроме того, можно разработать *шкалы* целевых показателей в деятельности контроллера, например в диапазоне от 0 до 100. Так, при рассмотрении критерия «работа по подготовке отчетов» можно было бы задать соответствующему менеджеру вопрос, *какую оценку он хотел бы поставить контроллеру*. Если она будет неудовлетворительной, следует спросить, с чем это связано и по каким направлениям следует работать, чтобы сбалансировать предложение и спрос на услуги контроллера.

Контроллер разрабатывает стратегии и, разумеется, планирует мероприятия. Если стратегией являются, например, индивидуальная работа с клиентами, то планирование мероприятий – это определение частоты посещений клиентов (что-то вроде планирования маршрутов движения). *Стратегия в области разработки отчетов может заключаться в том, чтобы сначала подготовить отчет наполовину, а закончить его только в ходе обсуждений соответ-*

ствующих мероприятий. Стратегией в работе контроллера является овладение методикой работы с *протоколом, сопровождающим беседу.* В нем будут зафиксированы проводимые самим контроллером мероприятия по организации конференций, их оснащению техническими средствами, что приведет к необходимости разработки собственного бюджета контроллера.

Принципиальная модель функций менеджера на рис. 55 является основой системы менеджмента, изображенной на рис. 56. Это ее скелет, рентгеновский снимок, который показывает все текущие ежедневные события. Назначение подобных моделей состоит в том, чтобы упорядочить нечеткую информацию, лучше понять ее, сделать более структурированной и прежде всего *организовать менеджеров* так, чтобы *обеспечить их восприимчивость к обучению.* Все станет понятным, если объяснить, что такое менеджмент. В противном случае можно говорить только о том, что мы имеем или чего не имеем.



Глава 12

ФУНКЦИИ КОНТРОЛЛЕРА В ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ УПРАВЛЕНИЯ

Менеджмент объединяет две функции: *руководство* и *управление*. Этим объясняется, почему часто употребляют американский термин «менеджмент». В немецком языке нет общеупотребительного выражения, имеющего тот же смысл. Когда говорят о руководителях, имеют в виду работников, которые должны знать, что им нужно делать (свои функции), которых необходимо подбирать и оценивать, мотивировать и стимулировать и которым сегодня менеджер уже не может просто отдавать приказания, он должен убеждать их. Функция управления относится к руководящему аппарату. Здесь речь идет об управлении деятельностью подразделения, например, в качестве руководителя продуктовой группы, руководителя производства, руководителя отдела закупок. При реализации функции управления процессами должна быть достигнута цель и спланирован путь достижения этой цели, а также должен существовать набор инструментов, с помощью которых можно регулировать активный бизнес в соответствии с плановым курсом.

Контроллер выполняет роль *лоцмана при реализации менеджером функции управления*. Он является «продавцом» целей и планов и должен создать аппарат, помогающий определить «местонахождение» предприятия на данный момент на основе сравнений плановых и фактических показателей и разработать соответствующие корректирующие мероприятия. Вместе с тем *планирование нельзя отделить от руководства*. Цели и планы только тогда реалистичны, когда за ними стоит кто-то, занимающийся их реализацией. Этот кто-то должен быть мотивирован и вовлечен в работу. В связи с этим контроллер в качестве продавца планов должен заниматься линейным менеджментом. Предпочтительнее в 100 случаях стать на 1% лучше, чем в одном случае на 100%. Однако все должны содействовать этому процессу достижения цели.

КОНТРОЛЛЕР В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

В качестве модели, описывающей *сервисные* задачи руководства и управления, стоящие перед контроллером, служит представленная на рис. 56 *система менеджмента*. Данная концепция была разработана под руководством автора в Академии менеджмента (г. Мюнхен) при Немецком институте экономики.



Рис. 56. Система менеджмента

В верхней части рис. 56 приводится *целевая картина*, уже описанная в гл. 1 (см. рис. 1). Она должна показывать, по какому ПУТИ (WEG) должно идти предприятие. Круговая модель «W – E – G» похожа на картинку-ребус. Она должна инициировать формулирование миссии предприятия и ее обнаружение. Вместе с тем символы W, E, G служат катализаторами установления целей по росту, уровню развития и прибыли. Если целевая картина складывается благодаря идеалам: «служить здоровью»; «сервис в международном масштабе»; «первое место по разработкам»; «решаем проблемы»; «лидер по ценам»; «производим продукцию известной марки», то цели на *пути реализации целевой картины* должны быть конкретными и количественно определенными (см. гл. 1).

Постановка целей не может быть ограничена только показателем прибыли. Требуется найти компромисс между ростом, уровнем развития и прибылью. Так, в интересах увеличения доли рынка необходимо пожертвовать шансами на повышение цен. В пределах возможной суммы прибыли следует зарезервировать суммы на НИОКР, предназначенные для долгосрочного обеспечения целевой картины.

ПРИМЕР.

К целевой картине следует отнести требования, связанные с *защитой окружающей среды*. Предприятие должно развиваться таким образом, чтобы не мешать своим соседям, а напротив, поддерживать их. Эта целевая картина конкретизируется в целевых показателях за счет определенных инвестиций и бюджетов затрат на водо- и воздухоочистные сооружения. Однако такие бюджеты только тогда могут быть встроены в комплекс планов, когда есть прибыль. В процессе планирования это выглядит следующим образом: если в проекте бюджета заложена прибыль более высокая, чем в минимальной целевой величине рентабельности капитала, то появляется возможность увеличить соответствующую смету затрат на мероприятия по защите окружающей среды или фундаментальные исследования. Такие рассуждения еще раз показывают, насколько иллюзорно понятие «максимизация прибыли».

Целевую картину дает определенная система менеджмента, которая на рис. 56 имеет форму буквы «М» (от слова «менеджмент») и похожа на мостик. У этого мостика две опоры и один пролет. *Опоры – это методы менеджмента*, или hardware. Можно представить себе также, что пять блоков внутри каждой опоры – «ящички» с инстру-

ментами менеджмента. *Пролет мостика символизирует тип поведения менеджера*, или software. Он имеет форму полукруга, подчеркивающую, что в зависимости от ситуации поведения менеджера должно быть гибким и не может жестко следовать руководящим указаниям.

Известные методы менеджмента формируют тип поведения менеджера. В практике современного менеджмента, в зависимости от размеров и структуры предприятия, применяются соответствующие инструменты. На небольшом предприятии для реализации принципов управления по целям достаточно личного участия владельца предприятия, старающегося объяснить работникам, ЧТО они должны делать и почему, вместо того чтобы предписывать им, как они должны это осуществлять. Чем больше предприятие, тем выше потребность в таких инструментах, как зафиксированные в письменной форме должностные инструкции или четко разработанные бюджеты, представляемые в виде типовых форм.

Инструменты менеджмента в соответствии с символикой системы менеджмента (см. рис. 56) состоят из двух комплектов: «ящичка» с *инструментами для руководства и стимулирования* работников (реализация менеджером функции руководства людьми) и «ящичка» с *инструментами планирования и регулирования* деятельности подразделений (реализация менеджером функции управления процессами).

ИНСТРУМЕНТЫ МЕНЕДЖМЕНТА ДЛЯ РУКОВОДСТВА И СТИМУЛИРОВАНИЯ СОТРУДНИКОВ

При выборе инструментов менеджмента для руководства и стимулирования сотрудников на первом месте стоят *принципы руководства*. Это означает, что целевая картина «ПУТЬ» (WEG) должна быть конкретизирована с точки зрения функции руководства людьми: какой мы хотим видеть реализацию этой функции на своем предприятии. Например, можно для каждого *начальника* в письменной форме однозначно установить, что он *должен выполнять роль тренера*, как в футболе: он должен заботиться о том, чтобы у его подчиненных была высокая результативность труда (W – рост), чтобы они ставили цели по самосовершенствованию и продвигались

вперед (E – развитие) и в зависимости от этого улучшалось их финансовое положение (G – прибыль, в этом случае G – жалование). Таким образом, формула WEG пригодна не только для интерпретации того, что находится справа на рис. 56, где речь идет о постановке целей, планировании и регулировании. «Излучение» целевой картины предприятия WEG (рост – развитие – прибыль) распространяется также на то, что изображено на рис. 56 слева, где речь идет о руководстве людьми.

В другом отсеке «ящичка» с инструментами управления находятся методы, позволяющие проверить, насколько *организация соответствует задачам функции руководства*. Для этого необходимо ответить на вопросы: ясно ли, что должен делать каждый; как распределяются задачи отдела между его сотрудниками; встречаются ли случаи простоев или дублирования ответственности (не перегружен или недогружен ли кто-то); есть ли у каждого только один начальник; имеется ли у каждого замена?

Эти вопросы могут быть поставлены в отношении любой формы организационной структуры, которая разместилась на рис. 56 во втором отсеке справа. Например, ставится задача выбора между функциональной или продуктовой организацией. Вместе с тем для менеджера не имеет значения, является он руководителем отдела сбыта или руководителем продуктовой группы: организационные вопросы руководства людьми, в том числе закрепление задач и полномочий за сотрудниками, одинаково важны для него в обоих случаях.

После того как выполнен анализ существующей организации и установлено, соответствует ли она целям руководства, и на этой основе проведены необходимые мероприятия по совершенствованию организационной структуры, можно приступить к определению и описанию функций в форме *должностных инструкций*. В них ясно излагается, какие задачи стоят перед работником, а также какие полномочия он имеет. Из описания функций следует также, что *делегуется* работнику (см. рис. 50). Эти инструкции, содержащие перечень требований, предъявляемых к реализации функций, являются вспомогательным средством, хорошо зарекомендовавшим себя в процессе поиска новых работников на начальном этапе их деятельности и для решения задач стимулирования. Таким образом, описание функции оказывается полезным как с организационной, так и с психологической точки зрения. Однако они не должны быть составлены таким образом, чтобы цементировать основные положения и сковывать инициативу занимающего должность лица.

В связи с этим описание функций не должны охватывать все обязанности. Чем больше деталей они содержат, тем сильнее стесняют и тем быстрее устаревают. Кроме того, абсолютно точное описание функций часто приводит к результату, противоположному желаемому. Так, на одной крупной фирме руководитель службы охраны получил длинную детализированную должностную инструкцию. Весной на крыше административного здания появились большие сосульки. Никто не позаботился о том, чтобы их снять, хотя каждый думал, что этим должна была бы заняться именно охрана. И вот в один из дней сосулька упала на голову посетителю. Все возмутились. Руководителя службы охраны вызвали для объяснений на правление фирмы. Он взял с собой свою должностную инструкцию, в которой подробно расписаны все его многочисленные обязанности, среди которых, однако, не была упомянута уборка сосулек, поскольку должностная инструкция была разработана летом.

Чтобы ничего похожего не случилось, при описании функций рекомендуется придерживаться правила Наполеона, в соответствии с которым *директивы должны быть краткими и неточными*. Почему? Чтобы офицеры принимали решения самостоятельно по собственной инициативе в зависимости от ситуации. Это правило, вполне пригодное и для экономики, предполагает, однако, что начальник *выполняет функции тренера для своих подчиненных* – отдельно для каждого игрока и для команды в целом. Должностные инструкции не должны использоваться таким образом, чтобы сотрудники вытесняли своих начальников и отстаивали тем самым свою «территорию». Если они применяются именно таким образом, то должностные инструкции бюрократически закрепляют плохой стиль управления.

В четвертом отсеке слева на рис. 56 располагается *информация для руководства*, которая служит для мотивации работников. Ведь то, чего не знаешь, не имеет значения. Если кто-то должен выполнять определенные задачи и выступать в определенной роли, то он должен знать, для чего это нужно. Информировать его об этом должен его начальник. Если углубляться в данном вопросе в детали, то следует обсудить пути передачи информации сверху вниз, снизу вверх, по горизонтали и по диагонали.

Чтобы дать пояснения относительно инструментария для руководства сотрудниками, можно напомнить историю о трех камнетесах, которых прохожий спрашивает, что они делают. «Я стесываю камни», – сказал первый. «Я должен зарабатывать деньги», – отве-

тил второй. «Я строю собор», – сказал третий. Именно третий камнетес мотивирован выполнять свою задачу, потому что он информирован. В таких случаях цель предприятия и цель работника совпадают.

Инструментарий *оценки и стимулирования* работников необходим, чтобы по возможности поддерживать равновесие между требованиями, предъявляемыми к функции, и квалификацией выполняющего ее сотрудника. Часто бывает необходимо пересмотреть задачи в рамках некоторой функции применительно к квалификации работника, особенно если есть проблемы на рынке труда. Вместе с тем следует стимулировать сотрудника, чтобы он мог выполнять все требования, предъявляемые к его функции, и для этого нужно шаг за шагом привлекать его к решению все новых задач. А когда он освоит все, для его стимулирования можно будет использовать либо ротацию, либо перевод с линейной должности на штабную (или наоборот), либо повышение.

Таким образом, задачи руководства людьми не должны быть жестко регламентированными и статичными, а скорее гибкими и динамичными. «Нужный человек в нужном месте» – это такая же иллюзия, как и «оптимизация прибыли». Можно быть только на пути к этому, но никогда не достичь результата.

ИНСТРУМЕНТЫ МЕНЕДЖМЕНТА ДЛЯ ПЛАНИРОВАНИЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

Инструменты из отсеков «ящичка» с правой стороны на рис. 56 уже подробно обсуждались в других главах этой книги.

Постановке целей была посвящена гл. 1. В главе 4 обсуждалось, насколько *организационная структура соответствует целям*. При этом речь шла о центрах прибыли и продуктовых группах. Рассматривался вопрос, возможно ли предпринимательскую модель постановки целей «рост – развитие – прибыль» (см. рис. 1 и 56) применить в качестве критерия результативности для подразделений, как будто это отдельное предприятие.

Далее необходимо приступить к разработке *комплекса планов*, как это описано в гл. 6 и 7. Планирование обеспечивает реализуемость целей предприятия во всех его подразделениях, поэтому сначала была проведена работа по созданию соответствующей целям организационной структуры. Вместе с тем планы (имеются в виду оперативные планы в рамках внутреннего и внешнего контура планирования) должны получить одобрение с точки зрения их соответствия поставленным целям и целевой картине. Когда разработан комплекс планов, то это означает и утверждение отдельных бюджетов. Система планирования обеспечила объединение частных расписаний движения в рамках решения общей задачи, что можно сравнить с подготовкой концертного номера. Каждый частный бюджет становится *индивидуальным расписанием движения* для соответствующего менеджера, выполняющего функции управления. *Бюджеты устанавливают количественные рамки для делегирования полномочий*. В этом смысле бюджеты своего рода братья-близнецы с описаниями функций, которые, со своей стороны, дают качественную характеристику для установленной меры ответственности.

Результатом действительно реализованных плановых решений является фактическая информация. В четвертом отсеке справа на рис. 56 параллельно информации, необходимой для руководства людьми, находится информация, необходимая для управления процессами. Здесь представлены *блоки информационной системы менеджмента*, которая в рамках управленческой модели контроллинга должна представлять собой преимущественно информационную систему менеджмента по прибыли (см. определение метода расчета сумм покрытия в гл. 11).

Контроллинг – это прежде всего сопоставление фактических и плановых показателей. Возникшие отклонения являются сигналами для корректировок (в рамках диспозитивного планирования), о чем говорилось в гл. 9. Система плано-фактических сравнений соответствует типам бюджетов, а именно: бюджету центра прибыли (см. рис. 44), плановой смете затрат и результатов в производстве (см. рис. 46), бюджету затрат на основе нормативов управленческой деятельности (см. рис. 49). Если в системе контроллинга отсутствует объективный количественный критерий результативности, например в случае оценки деятельности отдельного работника, то такую оценку будет проводить начальник. С этой целью необходимо заглянуть в пятый отсек слева на рис. 56. Личные предпочтения руководителей нивелируются, если построить кривую распределения, которая для

числа оцениваемых работников, начиная с 80, должна приобрести форму нормального распределения Гаусса. Если так не получается, то это означает, что подход к оценке либо слишком строгий, либо слишком мягкий.

ИСТОРИЯ ПРО ШОФЕРА, ОБЪЯСНЯЮЩАЯ ПОВЕДЕНИЕ МЕНЕДЖЕРА

Пролет моста на рис. 56 вместил перечисление пяти методов менеджмента, а именно: *управление по целям, делегирование полномочий, коллегиальность (привлечение сотрудников), управление по исключительным событиям и по результатам*. Что означает эти понятия, поясняет следующий пример.

ВЗАИМООТНОШЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ И ШОФЕРА: ФАКТИЧЕСКИЙ ХОД СОБЫТИЙ

У предпринимателя назначена важная встреча на 11 часов в деловом центре. Он дает своему шоферу задание: быть ровно в 10 часов 40 минут у его дома. Поскольку он заранее не дал никакой информации ни о конечной цели, ни о времени поездки, теперь он нетерпеливо советует шоферу ехать кратчайшим путем и как можно быстрее. Он постоянно вмешивается: «Скорее, обгони этого осла, дай газу; этого пропусти, а этого не нужно». В конце концов – ведь время поджимает – у него лопаются терпение. Он приказывает шоферу сесть на свое место, а сам садится за руль. («Все нужно делать самому, вокруг меня одни идиоты».)

ВЗАИМООТНОШЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ И ШОФЕРА: ЖЕЛАЕМЫЙ ХОД СОБЫТИЙ В СООТВЕТСТВИИ С ПРИНЦИПАМИ СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА

Сначала согласовывается цель: в 11 часов быть в деловом центре на такой-то улице, дом № 10. После этого необходимо составить бюджет (в данном случае – бюджет времени). Оба эти шага вместе – определение цели и плана – соответствуют методу *управления по целям*.

Однако намеченный график все равно может нарушиться, предприниматель несмотря ни на что скажет: «Отъезд ровно в 10 часов 40 минут». Достаточно часто случается, что бюджеты без лишних разговоров просто обрушиваются на голову исполнителям. В соответствии же с правилами *коллегиального менеджмента* предприниматель должен был бы спросить шофера: «Вы знаете дорогу, поэтому как вы считаете, когда мы должны выехать, чтобы точно в 11 часов быть на месте?» И это вовсе не приведет к такому стилю менеджмента, когда *каждый делает что хочет*. Здесь речь идет о том, чтобы согласовать ожидания менеджера и представления шофера о цели в том смысле, как это показано на рис. 42, причем их мнения вполне могут разойтись. Поэтому необходима совместная выработка решений, а в случае противостояния – поиск компромисса. В любом случае шофер должен принимать участие в решении вопроса о времени отъезда, т.е. в процессе разработки бюджета, что позволит ему в дальнейшем считать его «своим» бюджетом, который он должен выполнить.

Каким путем поедет шофер, решать ему самому. Так реализуется метод *управления путем делегирования*. Задача шофера состоит не только в том, чтобы ехать, но и в том, чтобы решать, обгонять или нет, с какой скоростью двигаться в рамках допустимых ограничений, пропускать на повороте другие машины или нет, какую улицу выбрать или как сократить путь. И в этом он должен быть компетентен.

Метод *управления по исключительным событиям* следует применять, когда на дороге произошла авария и автомобиль оказался в пробке. Вот теперь шофер сигнализирует: «Цель не может быть достигнута!» Он должен поднять «белый флаг», означающий в данной ситуации, что полномочия по принятию решений вновь переходят к предпринимателю, поскольку ответственность (а также цель) за прибытие ровно к 11 часам по-прежнему лежит на нем. Он должен теперь решить, что делать: позвонить и извиниться за опоздание, или отменить встречу, или молнией мчаться на другую улицу, чтобы взять такси.

Если же все идет по плану, то в итоге проводятся *планово-фактические сравнения*, т.е. наступает время метода *управления по результатам*. Руководство сотрудниками осуществляется на основе результативных показателей. Вовремя ли шофер приехал? Методика *планово-фактических сравнений* в контроллинге допускает и здесь три различные ситуации (см. гл. 9).

1. Шофер мог бы ехать быстрее. Эта оценка касается прежде всего его самого, только для ее учета на практике потребовалось бы разделить весь маршрут движения до цели на участки с контрольными пунктами, чтобы вовремя, а не в конце пути заметить опоздание и подумать о корректирующих мероприятиях.

2. Необходимо было проявить больше искусства при разработке бюджета (или целей), поскольку мы склонны либо преувеличивать, либо недооценивать свои возможности.

3. Нужно стимулировать своего шофера, ведь ему, возможно, требуется пройти курс скоростного вождения, или найти ему замену.

РАЗБОР ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ 1. СНИЖЕНИЕ ЦЕНЫ И УВЕЛИЧЕНИЕ ОБЪЕМА РЕАЛИЗАЦИИ

Директор по сбыту завода по производству ликероводочных изделий стремится форсировать реализацию определенной марки вина за счет снижения цены. В настоящий момент цена реализации (имеется в виду отпускная цена для предприятий торговли) составляет 12,50 ДМ за бутылку. Начальник отдела сбыта предполагает снизить эту цену на 20% до 9,98 ДМ за бутылку. При этом он рассчитывает на существенное повышение объема реализации.

Что по этому поводу говорит контроллер? Сначала он должен на основе калькуляций выяснить, не лежит ли отпускная цена ниже предельных затрат. Затем он должен убедить директора по сбыту в том, что дополнительная выручка за счет увеличения объемов реализации должна быть по меньшей мере такой же, как возникающие в связи с дополнительным производством затраты. Предположим, что предельные затраты составляют 7,50 ДМ за бутылку. Тогда цена реализации в размере 9,98 ДМ за бутылку будет вполне приемлемой. Но что дальше?

Контроллер мог бы спросить начальника отдела сбыта: «На сколько вы собираетесь увеличить реализацию при новой цене?» Ответ, возможно, был бы таким: «На много», или «Доля рынка существенно возрастет», или «Мы сильно потесним конкурентов». Контроллер мог бы примириться с таким ответом.

Он мог бы, однако, отреагировать и по-другому: «Продайте при цене 9,98 ДМ за бутылку в три раза больше!» Ответ директора по сбыту не заставил бы себя ждать: «Тогда занимайтесь этим сами!» или, если контроллер сильная личность: «Хорошо вести беседы, сидя за столом, но сразу скажу вам, что я ничего не гарантирую». И после этого директор по сбыту как раз и захочет доказать, что контроллер ничего не смылит в рыночных отношениях.

Контроллер должен действовать как *«продавец» целей и планов*. Цели же должны быть конкретны. Это означает, что контроллер должен сделать конкретное предложение. Однако для этого ему потребуется точка отсчета, которая характеризует лучше всего сегодняшнее состояние, т.е. контроллер должен бы был сказать директору по сбыту: «Для того чтобы несмотря на снижение цены у нас осталась неизменной сумма покрытия постоянных затрат (сегодняшнее состояние), вы должны суметь продать не менее такого-то количества бутылок».

«Должны» вытекает из постановки задачи «если..., то ...». На рис. 11 показан метод построения графика для показателя суммы покрытия, удобный для демонстрации на плановых конференциях. Можно также использовать *таблицу на рис. 57 «Целевые показатели увеличения объема реализации при снижении цены или предоставлении скидки»*.

В первой графе приведенной таблицы показан процент снижения цены. В шапке других граф даны значения доли предельных затрат в первоначальной цене реализации. Числа в таблице представляют собой проценты роста объемов реализации по сравнению с исходным объемом реализации. В последних пяти графах последняя строка – убыток. Это и понятно: если доля предельных затрат по продукту составляет 80%, то снижение цены более чем на 20% принесет только дополнительные убытки. И продажа большего количества уже ничего не даст.

В нашем примере директор по сбыту хочет снизить цену на 20%. Предельные затраты в размере 7,5 ДМ за бутылку составляют 60% старой цены реализации, равной 12,5 ДМ за бутылку. В таблице на пересечении строки, соответствующей 20%, и графы, соответствующей 60%, находится величина 100,00. Это означает, что объем реализации во время снижения цены должен быть удвоен, для того чтобы несмотря на снижение цены этот продукт обеспечил получение той же суммы покрытия, что и до сих пор.

Данные таблицы показывает необходимое увеличение объема продаж в процентах от достигнутого объема.

Снижение цены, %	Предельные затраты, а % от прежней цены реализации								
	10	20	30	40	50	60	70	80	90
1	1,12	1,27	1,45	1,95	2,04	2,56	3,45	5,26	11,12
2,5	2,86	3,23	3,71	4,34	5,27	6,67	9,08	14,28	33,33
5	5,08	6,67	7,69	9,08	11,11	14,28	20,00	33,33	100,00
7,5	9,08	10,34	12,00	14,30	17,65	23,08	33,33	60,00	300,00
9	11,11	12,69	14,67	17,67	21,95	29,05	42,85	81,80	900,00
10	12,50	14,29	16,67	20,00	25,00	33,33	50,00	100,00	Убыток
12,5	16,10	18,50	21,70	26,30	33,33	45,40	71,40	166,67	
15	20,00	23,08	27,24	33,33	42,80	60,00	100,00	300,00	
17,5	24,10	28,00	33,33	41,20	53,80	77,00	140,00	700,00	
18	25,00	29,05	34,60	42,80	58,20	81,80	150,00	900,00	
20	26,58	33,33	40,00	50,00	66,67	100,00	200,00	Убыток	
25	38,50	45,40	55,50	71,40	100,00	166,67	500,00		
27	42,90	50,90	62,80	81,80	177,40	207,50	900,00		
30	50,00	60,00	75,00	100,00	150,00	300,06	Убыток		
33,33	58,70	71,20	90,80	125,00	200,00	500,00			
35	63,60	77,70	100,00	140,00	233,33	700,00			
36	66,67	81,80	105,90	150,00	257,00	900,00			
40	80,00	100,00	133,33	200,00	400,00	Убыток			
45	100,00	128,50	180,00	300,00	900,00				
50	125,00	166,67	250,00	500,00	Убыток				

Формула для расчета содержащихся в таблице величин:

$$\text{рост объема сбыта, \%} = \frac{\text{снижение цены, \%}}{100 - \text{доля предельных затрат в цене, \%} - \text{снижение цены, \%}} \times 100\%$$

Рис. 57. Целевые показатели увеличения объема реализации при снижении цены или предоставлении скидки

Эта минимальная цель, поставленная контроллером, действует как *планка при прыжках в высоту*. Теперь он должен спросить директора по сбыту: «Вы сможете взять высоту?» Какова достижимая на рынке цель по реализации и как следствие – акции по снижению цены? Для того чтобы определить эту достижимую цель, директор по сбыту должен разработать плановую модель взаимосвязи между ценой и объемом (функцию спроса). Как будут реагировать клиенты на снижение цены? Будет ли следствием этого оживление спроса? Является ли в этом случае спрос эластичным по отношению к цене?

Если директор по сбыту поставит цель по реализации, которая превышает исходный объем более чем вдвое, то контроллер в качестве продавца целей может быть спокоен.

Что, однако, должен делать контроллер, если начальник отдела сбыта не может достичь определенной им цели по объему реализации и при этом *продолжает настаивать на снижении цены*, обосновывая это тем, что она является рычагом для увеличения доли рынка? Откажется ли контроллер в этом случае дать добро? И начальник отдела сбыта не сможет снизить цену?

Последнее слово должно оставаться за отделом сбыта. Он выполняет функцию реализации продукции и как шофер, о котором говорилось выше, должен быть наделен полномочиями по принятию решений. *Контроллер же должен сообщить «цену» принятого отделом сбыта решения*. Он в качестве «продавца» целей и планов должен сказать *директору по сбыту, какова «цена» поставленной цели по увеличению доли рынка в виде недополученного вклада в покрытие постоянных затрат по сравнению с сегодняшним днем*. Решать же, должна ли эта доля рынка завоевываться такой ценой, следует самому директору по сбыту. Но если он в течение длительного периода времени не будет равномерно отслеживать цели «рост – развитие – прибыль», то он не сможет долго оставаться на своей должности руководителя.

РАЗБОР ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ 2. Я ЗДЕСЬ ДЕЛАЮ ЦЕНЫ, НО ДИРЕКТОР ПО СБЫТУ ЭТОГО НЕ ЗНАЕТ

Слова: «Я здесь делаю цены, но директор по сбыту этого не знает», – произнес в разговоре с автором этой книги контроллер одного предприятия химико-фармацевтической промышленности в Детройте

(США). Это утверждение на первый взгляд ошеломляет, однако в нем скрыто многое, касающееся управленческой философии контроллера.

«Я делаю цены, но директор по сбыту этого не знает». Почему не знает? Потому что директор по сбыту сам принимает решения по вопросу цен. Однако контроллер до тех пор «кружится» вокруг него и не оставляет его в покое, пока цены не будут «в порядке» с точки зрения достижения поставленных контроллером целей по покрытию затрат.

РАЗБОР ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ 3. ВЗАИМОВЛИЯНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СУММ ПОКРЫТИЯ I И II ПРИ РАСЧЕТАХ ВЫГОДНОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ПРОДУКТОВ В АССОРТИМЕНТНОЙ ПРОГРАММЕ

На предприятии, выпускающем продукцию известной марки, в результате проведения расчетов выгодности изделий составляется таблица (рис. 58). Видно, что из СП I вычтены прямые, связанные с рекламой и поддержкой сбыта определенного продукта затраты. И если для второго изделия СП I имеет положительное значение, то СП II – отрицательное. Для каждого из трех изделий в отделе маркетинга есть специальный менеджер по продукту. Задачей менеджера по продукту является забота о том, чтобы «его» продукт по возможности характеризовался положительными величинами сумм покрытия и хорошо выглядел на всех стадиях: в торговле, при рекламе, в производстве, при упаковке, а также при закупке сырья и материалов для него. Менеджеры по продукту отвечают прежде всего за планирование и регулирование использования средств на рекламу и поддерживающие реализацию мероприятия. Они обосновывают планирование мероприятий соответствующими бюджетами.

О чем же говорит СП II? Хуже ли изделие 2 по сравнению с другими изделиями?

Как уже было показано, СП I является первым этапом в оценке продукта. С этой точки зрения изделие 2 может быть включено в программу реализации. А вот СП II – *это «вступление» в оценку*

стратегий. Насколько целесообразны мероприятия по рекламе и по поддержке торговли, которые проводятся для изделия 2, или насколько удачно действует менеджер по продукту, отвечающий за его продвижение на рынок?

	Изделия			
	1	2	3	и т.д.
Выручка-нетто	×	×	×	
– Пропорциональные затраты на реализацию	×	×	×	
= Сумма покрытия I	×	×	×	
– Прямые постоянные затраты по продукту на рекламу и продвижение на рынок	×	положительна	×	
= Сумма покрытия II	×	(×) отрицательна	×	

Рис. 58. Модель расчета результата по изделиям на основе сумм покрытия I и II

Если контроллер заговорит с менеджером по продукту об отрицательной СП II, то тот ответит, что речь идет об *инвестициях в рынок*, которые могут на первых порах давать убыток. В конце концов это он, менеджер по продукту, планирует рынок предприятия на 2012 год! Как на это реагирует контроллер? Должен ли он с кислой миной объяснить, что, возможно, рынок в этом году вовсе не понадобится, если до выхода на рынок предприятие потерпит банкротство?

И в этом примере показывается необходимость выполнения контроллером *функции продавца планов*. Он не может лезть в дела менеджера по продукту, знать детали лучше него и принимать решения за него. Но он *может подтолкнуть менеджера к тому, чтобы тот составил план для своего изделия 2 в целях долгосрочного развития рынка*.

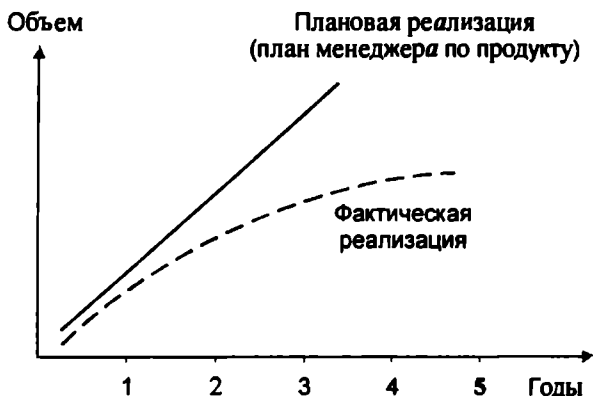


Рис. 59. Долгосрочное планирование роста реализации для изделия 2

В упрощенном виде этот план мог бы выглядеть как на рис. 59. Из этого плана, который следует строить на основе долгосрочных расчетов сравнительной выгоды изделий, должно быть видно, начиная с какого момента объем реализации изделия 2 с СП I достаточен, чтобы покрыть затраты на рекламу, которые наверняка позже могут стать значительно ниже. Долгосрочный план должен подтвердить, что с некоторого года значение СП II станет положительным и начнет покрывать не только административные затраты, но и полученный ранее убыток. Если же отрицательная СП II получилась в связи с тем, что фактическая реализация отстает от плановой, то это означает, что менеджер по продукту не выполнил своих планов по объему реализации. В этом случае снова начинается *трехступенчатый процесс проверки*.

1. Какой вид рекламы и стимулирования торговли использует менеджер по продукту? Насколько правильны его аргументы при проведении рекламной кампании, те ли средства рекламы он выбрал, в том ли сегменте рынка?

2. Может быть, план был неправильным? Можно ли этот продукт вообще поддержать с помощью рекламы? Нужно ли изменять привычки потребителей, которые с трудом поддаются влиянию?

3. Соответствует ли менеджер по продукту своей задаче? Или, может быть, это человек, мыслящий оптимистично, но не реалистично? По-прежнему ли он надеется на улучшение ситуации? Будут ли и дальше бросать деньги на ветер только потому, что корифеи маркетинга поставили не на то и не хотят теперь потерять лицо?

Стиль управления контроллера – это управление путем постановки вопросов. И именно таких вопросов, которые неудобны. Искусство задавать вопросы и подталкивать партнера к представлению своих идей – это и есть современный стиль управления путем убеждения, а не принуждения.

РАЗБОР ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ 4. ЗАСЕДАНИЕ КОМИССИИ ПО ЦЕНАМ

За круглым столом собрались члены комиссии по ценам реализации (рис. 60). Круглые столы – это символ менеджмента. За такими столами не видно, кто выше по рангу.

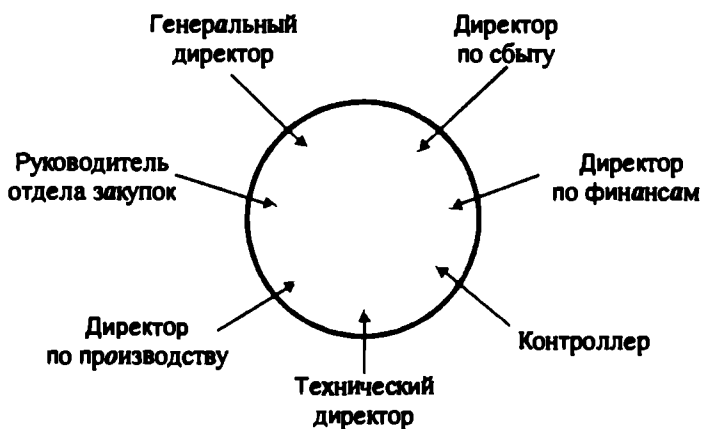


Рис. 60. Комиссия по ценообразованию

Вопрос: *кто из членов комиссии по ценам выполняет роль ведущего, или модератора?* Некоторые говорят – генеральный директор, поскольку он по должности главный. Все согласятся с тем, чтобы генеральный директор открыл заседание и начал беседу. Но дальше он, без сомнения, вполне может передать ведение заседанием другому, причем без предубеждения: заседание комиссии по ценам должен вести контроллер. Он является тем, кто предлагает,

человеком, который задает вопросы. Это тот, кто ведет протокол. Контроллер – *единственный, кто в этом комитете не принимает решения*. Он – нейтральный человек, который должен заботиться о том, чтобы все остальные участники думали о цели по прибыли; он тот, кто должен взять на себя функцию «продавца» целей и планов.

Показатели объема		Сумма	Изделие (продуктовая группа) 1	Изделие (продуктовая группа) 2	Изделие (продуктовая группа) 3
1	Реализация, шт.	–	300	400	500
2	Цена реализации, ДМ	–	150	30	200
3	Нормативные предельные затраты на 1 изделие, ДМ	–	125	20	120
4	Выручка-нетто, ДМ	157 000	45 000	12 000	100 000
5	Нормативные предельные затраты на реализацию, ДМ	105 500	37 500	8 000	60 000
6	Сумме покрытия I, ДМ	51 500	7 500	4 000	40 000
7	Постоянные затраты, ДМ	26 000	–	–	–
6	Прибыль, ДМ	25 500			
Удельные показатели					
9	Сумма покрытия на 1 изделие, ДМ		25,0	10,0	80,0
10	Трудоемкость сборки, мин./шт.		12,5	4	50
11	Сумме покрытия в минуту на участке сборки, ДМ/мин.		2,00	2,50	1,60

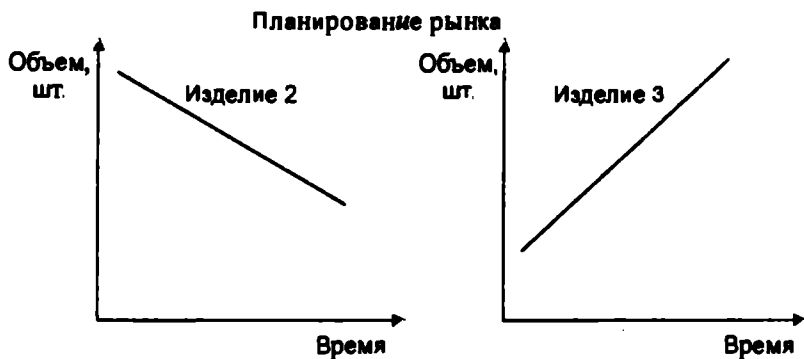


Рис. 61. Планирование и расчет результата по продукту

На стол членам комиссии по ценам должен быть положен расчет сравнительной выгоды изделий и план в том виде, в котором это показано на рис. 61. Конфликтная ситуация возникает по поводу изделия 3. В узком месте – на участке его сборки (не хватает квалифицированных рабочих) – сумма покрытия составляет 1,60 ДМ/мин., т.е. наименьшую величину по сравнению с величинами для других изделий, несмотря на то, что в расчете на единицу продукции СП у него самая высокая. Напротив, изделие 2 имеет наихудшую СП в расчете на единицу продукции, но наибольшую – в узком месте. Это напоминает ситуацию, описанную в гл. 6 в случае с АО «Ламина». Если продвигать изделие 3, то это возможно только в случае вытеснения изделия 1 или 2 и как следствие – снижение величины СП. Именно такое положение вещей соответствует тенденции развития рынка. Изделие 3 – это перспективный продукт, с большими шансами в будущем. Выгодное же по показателю СП в минуту изделие 2 постепенно «терять почву под ногами».

Поскольку рынок нельзя переделать по своему усмотрению, да это и не нужно, в случае если изделие 3 с технической точки зрения прогрессивно, комиссия по ценам должна изменить *некоторые параметры данного изделия*. Для этого есть три возможности: повышение цены; снижение предельных затрат; уменьшение затрат времени на сборку.

Предположим, по результатам заседания комиссии приняты такие решения:

- цена реализации повышена до 220 ДМ;
- за счет более выгодных закупок предельные затраты снижены до 105 ДМ;
- за счет внедрения специального приспособления время сборки снижено до 40 минут.

Получается сумма покрытия на единицу продукта в размере 115 ДМ (220 – 105), в узком месте – на сборке – сумма покрытия будет равна 2,875 ДМ в минуту.

Таким образом, согласуются требования рынка и величины прибыли предприятия. Изделие 3, имеющее с точки зрения рынка наилучшие шансы на рост объемов реализации несмотря на повышение цены, одновременно имеет теперь наилучшее значение суммы покрытия.

Кто, однако, принял решение об этих трех мероприятиях? Можно бы было теперь сказать, что команда. Но это не полный ответ. Что значит, команда должна решать? Должны ли собравшиеся

за круглым столом *принимать решение в соответствии с принципами демократии?* К счастью, они могли бы это сделать, ведь их семеро. И так, при подобном голосовании, может быть, даже тайном, получится, что предложение контроллера о повышении цены реализации до 250 ДМ пройдет при счете шесть против одного. Единственный, кто был против, – это директор по сбыту. Что хорошего может из этого получиться? Если директор по сбыту считает цену 250 ДМ слишком высокой, то он просто ждет того, чтобы доказать своим коллегам, что он прав. Может быть, он уже подготовил соответствующие аргументы.

Возможно, *принимать решение должен генеральный директор?* Это согласуется с его обязанностями. Предположим, в силу своих полномочий он установил цену на уровне 240 ДМ вопреки соображениям директора по сбыту. Тогда директор по сбыту либо предложит генеральному директору занять его пост, либо проглотит пилюлю и, расстроенный, покинет комнату заседаний. Если потом дела пойдут неважно, он всегда сможет доказать, что лучше было бы следовать его совету.

Если стремиться к тому, чтобы менеджер идентифицировался со своим планом или целью, то он и должен решать. Это правило было уже сформулировано в основных положениях управления и планирования в гл. 8. Оно как раз представляет собой *правило игры в коллегияльном менеджменте: посредством согласования мнений принимает решения тот, кто должен привести команду к успеху.* Поэтому решать, какая должна быть цена, следует директору по сбыту. Это ему нужно будет продавать по такой цене. Контроллер же должен в качестве продавца планов позаботиться о том, чтобы директор по сбыту определил не только цену, но и объемы, которые он собирается продать по этой цене.

Возможно ли достичь при закупке более выгодных условий, в соответствии со своими функциями вправе решить только директор по закупкам, т.е. у него полномочия решать, чего и сколько можно в этом случае достичь. Он должен быть готов к тому, чтобы осуществить свое право принимать решения исходя из того, что именно он знает рынок закупок и знает, что можно выиграть в связи с дополнительными объемами закупок с точки зрения получения скидок у соответствующих поставщиков.

Ответственность и полномочия принимать решения о том, можно ли изменить конструкцию без потери свойств и рыночной ценности продукта, находится в руках технического директора. Он являет-

ся специалистом, он воплотит в жизнь намеченное и должен мотивировать своих сотрудников, поэтому решения о ценах не должны приниматься через его голову.

Достижение целей по рационализации производства должен обеспечить директор предприятия вместе со своими сотрудниками. В соответствии с коллегиальным стилем управления он в команде решает, насколько требования по сокращению времени сборки изделия 3 реалистичны.

Директор по финансам воспользовался бы своим правом принимать решения, если бы мероприятия по рационализации производства были связаны с дополнительными инвестициями, которые нужно было дополнительно профинансировать. Или если бы выяснилось, что директору по сбыту потребовалось провести дополнительные рекламные мероприятия в связи с повышением цены изделия 3 и сохранением тех же объемов реализации. Финансист – это добытчик денег. Он знает финансовый рынок и его условия и является в команде тем человеком, который должен руководить достижением укрупненных целей по финансированию.

Только контроллер ничего не решает. Но ему приходится выполнять роль нейтрального лица, ведущего дискуссию. Его дело как «продавца» целей и планов (толкача) – с помощью своих методов расчетов показателей вскрыть конфликт между прибылью и рынком и не дать команде возможности закончить дискуссию до тех пор, пока этот конфликт не будет разрешен.

Что же делает генеральный директор? Просто заботится об атмосфере в коллективе? Как мы говорили в примере с АО «Ламина», генеральный директор должен разрешать *конфликты, затрагивающие имидж фирмы*. Если речь идет о предприятии, выпускающем технически сложные изделия по заказу клиентов, то при рационализации и упрощении конструкции можно получить меньше, чем при повышении цены реализации. Если речь идет о насыщении емкого рынка дешевыми изделиями, то нельзя повышать цены, а следует снижать предельные затраты. Целевой показатель суммы покрытия, при котором изделие 3 по сравнению с изделием 2 должно приносить минимум 2,50 ДМ в минуту, может быть достигнут на двух направлениях: при увеличении цены и при снижении предельных затрат.

В случае конфликта на уровне целей генеральный директор должен будет *сказать* свое веское слово. Так, для изделия 3 создается конфликт между ростом объемов реализации и прибылью с точки

зрения целевых критериев «рост – развитие – прибыль». Директор по сбыту мог бы для этого изделия следовать стратегии неповышения цен несмотря на преимущества данного изделия перед изделиями конкурентов и хорошие шансы на рост рынка для того, чтобы не привлекать внимания конкурентов и не «приглашать» их к тому, чтобы они тоже интенсивно занимались этим продуктом. Если при этом из-за упрощения конструкции и производства, а также из-за более выгодных закупок целевая сумма покрытия для изделия 3 не может быть получена в размере минимум 2,50 ДМ, то может снизиться общая сумма покрытия по программе в целом. Изделие 2 дает сумму покрытия только 2,50 ДМ в минуту. Изделие 3 дает сумму покрытия меньше 2,50 ДМ за время, зарезервированное для него в узком месте. Что важнее, рост объемов реализации или прибыли, должен решать генеральный директор. Своим выбором приоритетов по целям при принятии соответствующих решений он ставит функциональным руководителям новые ориентиры. Кроме того, у генерального директора есть полномочия решать, кто будет руководителем отделов сбыта, производства, закупок, финансов, а кто – контроллером. Конечно, такие решения о персонале не должны приниматься каждый день. Однако молчаливая и выразительная поддержка чьей-то руководящей функции может быть оценена как решение.

ТИПЫ СИСТЕМ МЕНЕДЖМЕНТА, ИЛИ СТИЛИ УПРАВЛЕНИЯ

Профессор Института социальных исследований Мичиганского университета Р. Ликерт предлагает следующую классификацию систем менеджмента и соответствующих стилей руководства.

1. Авторитарно-эксплуататорский стиль соответствует капиталистическому эксплуататорскому или социалистическому стахановскому методам. Работники играют роль инструмента. Железные менеджеры думают только о высоких оборотах и низких затратах. Когда человек-инструмент изнашивается, его заменяют другим.

2. Авторитарно-доброжелательный стиль появляется, когда вспоминают, что работники – это тоже люди, с которыми необходимо соответственно обращаться. Возникают «человеческие» отноше-

ния. В соответствии с этой системой, если рассматривать ее с положительной стороны, действует патриарх, который в своих сотрудниках видит детей, нуждающихся в строгом, но справедливом воспитании. Однако в современной жизни такой стиль непригоден для использования ни дома, ни на предприятии.

3. Консультативный стиль предполагает, что решения, как и в вышеописанных примерах, принимает генеральный директор (так было и в ситуации с проведением заседания комиссии по ценнообразованию). Однако сначала директор спрашивает мнения специалистов по поводу того или иного вопроса. Консультативный стиль управления нередко называется также кооперативным. Например, Е. Цандер любит цитировать правила Святого Бенедикта: когда в монастыре необходимо принять какое-то решение, аббат собирает вокруг себя братьев и слушает их советы. После того как он выслушал мнение братьев, он уходит к себе и принимает решение в одиночестве, как ему представляется наиболее полезным. Данное правило – образец поведения в консультативном менеджменте.

4. Коллегиальный стиль диктует правила, в соответствии с которыми сотрудники не только могут высказывать свое мнение и давать советы, но и участвовать в принятии решений: *каждый решает что-либо в той мере, в какой он является тем человеком, который приведет всю команду к желаемому успеху.*

Эти системы менеджмента представляют собой модели. Нельзя делать из их описания такие выводы, которые предписывали бы срочное применение одних и тех же правил коллегиального управления в каждой ситуации и по отношению к каждому сотруднику, запрещая при этом использование других стилей руководства. Скорее *коллегиальный стиль руководства должен стать целевым ориентиром в поведении менеджера. На практике, однако, необходимо действовать по ситуации.*

Бывают обстоятельства, справиться с которыми можно, только придерживаясь консультативного или даже авторитарного стиля управления. И всегда найдутся работники, которые только постепенно смогут отказаться от равнодушия или бездумного послушания, воспринять консультативный стиль управления и только потом – коллегиальный стиль.

РАЗБОР ПРАКТИЧЕСКОЙ СИТУАЦИИ 5. СОБСТВЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО ИЛИ ПОСТАВКИ СО СТОРОНЫ?

ИНВЕСТИЦИОННЫЕ РАСЧЕТЫ И РАСЧЕТЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ

1. Описание ситуации

Машиностроительное предприятие закупает на стороне штампованную деталь по цене 1 ДМ/шт. в количестве 100 000 шт. в год. Станкостроительный завод предлагает этому предприятию по выгодной цене приобрести оборудование, предназначенное для собственного производства такой детали. При этом возникают затраты на материалы, оплату труда, инструмент и энергию в размере 0,20 ДМ/шт., а бюджет дополнительных постоянных затрат составляет 70 000 ДМ в год. Бюджет постоянных затрат включает амортизацию и калькуляционные проценты. Какое решение должно принять правление машиностроительного предприятия: продолжать закупать деталь на стороне или освоить собственное производство?

2. Проведение расчетов эффективности

А. Годовая потребность составляет 100 000 штук.

Рассмотреть оценку эффективности лучше всего на графике (рис. 62).

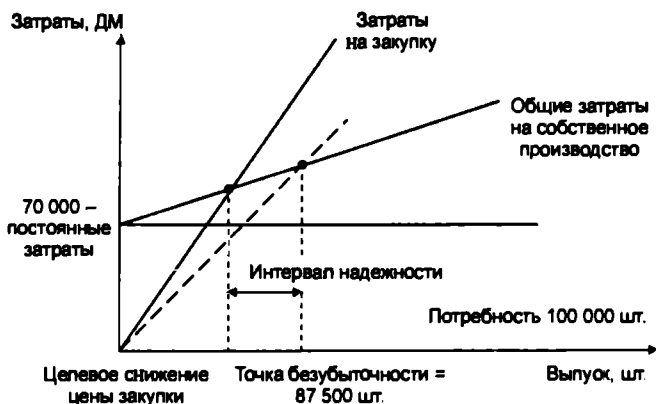


Рис. 62. Планирование выбора между собственным производством и закупкой на стороне

Затраты на закупку прямо пропорционально зависят от количества приобретаемых деталей и представляются графиком линейной функции с углом наклона, соответствующим закупочной цене 1 ДМ/шт. При собственном производстве необходим бюджет постоянных затрат в размере 70 000 ДМ в год. Этот бюджет в рамках проектной мощности оборудования задается независимо от загрузки этого оборудования, причем уровень затрат сохраняется при снижении и увеличении производства. Линия затрат, зависящих от загрузки или изменяющихся пропорционально выпуску, проходит более полого, чем линия пропорциональных затрат в случае закупки на стороне. Ее наклон соответствует величине предельных затрат, равной 0,20 ДМ/шт.

Точка безубыточности определяется так же, как точка пересечения линии затрат для случая закупки с линией затрат для случая собственного производства. Если величина потребности в деталях лежит справа от этой критической точки, то экономически целесообразно собственное производство. Расчет значения в критической точке осуществляется по формуле

$$\text{критическое количество в штуках} = \frac{\text{постоянные затраты}}{\text{сумма покрытия на штуку}}.$$

Сумма покрытия вычисляется как разность между невозникшими расходами на приобретение единицы изделия и предельными затратами, равными при условии собственного производства 0,20 ДМ/шт. Таким образом, получаем критическую точку:

$$\frac{70\,000}{0,80} = 87\,500 \text{ (шт.)}.$$

Поскольку потребность составляет 100 000 шт. в год, на первый взгляд переход к собственному производству представляется более предпочтительным. Однако интервал надежности между критическим количеством 87 500 шт. и планируемой потребностью в 100 000 шт. оказывается чересчур коротким. В связи с этим, когда годовая потребность составляет 100 000 шт., целесообразнее снижение затрат на закупку, причем в качестве целевой величины цены закупки на переговорах с поставщиком может обсуждаться величина для новой критической точки, лежащей на пересечении обозначен-

ной пунктиром линии затрат на закупку и линии общих затрат на собственное производство. При такой цене за штуку затраты на собственное производство составляют 90 000 ДМ в год для объема в 100 000 шт. Таким образом, речь идет о цене закупки, равной 0,90 ДМ/шт.

Б. Годовая потребность в деталях составляет 150 000 штук.

Для потребности в 150 000 шт. в год преимущества по затратам и интервал надежности настолько велики, что собственное производство предпочтительно, если исходить из его *эффективности по обоим критериям*. В случае собственного производства 150 000 шт. в год доход будет равен разности между 150 000 ДМ (непроизведенные затраты) и 100 000 ДМ (вновь возникающие затраты на собственное производство). Однако все еще нет данных о сравнении полученного дохода с необходимой для его получения суммой инвестиций. В расчетах эффективности вариантов закупки на стороне или собственного производства предполагалось, что на практике будет реализована либо одна, либо другая альтернатива. При этом считалось, что инвестиции уже произведены.

3. Инвестиционные расчеты

При расчетах по обоснованию инвестиций на первом этапе ориентируются на величину экономии, получаемой при определении эффективности, как показано в п. 2. Однако инвестиционные расчеты – это *расчеты денежных потоков*. В них используется не категория затрат, в которые входят амортизация и калькуляционные проценты, а только категории *доходов и расходов*. Амортизацию можно пока не рассматривать, поскольку эти расчеты пока предназначены только для обоснования решения об инвестициях. До принятия такого решения амортизация не возникает. Амортизационные отчисления служат для того, чтобы после осуществления инвестиций обеспечить возмещение инвестированного капитала за счет соответствующей выручки от реализации продукции. Когда мы только начинаем проводить расчеты, речь идет об обосновании решений по инвестированию. *До того как сделаны эти обоснования, не играет также роли величина процентов*. Мы должны рассчитать доход, который принесут инвестиции в соответствии с их назначением, а затем посмотреть, сколько стоят деньги, необходимые для финансирования инвестиций.

В соответствии с этим для обоснования инвестиций следует исключить из блока постоянных затрат, составляющих 70 000 ДМ в

год для случая собственного производства, ту его часть, которая соответствует амортизации и процентам.

Цена приобретения оборудования равна 200 000 ДМ. В бюджете постоянных затрат величина 70 000 ДМ содержит долю амортизационных отчислений, соответствующую сроку службы 10 лет, что составляет 20 000 ДМ в год. К ним добавляются калькуляционные проценты, предположим, в сумме 10 000 ДМ в год. Таким образом, необходимо вычесть 30 000 ДМ. Возникающие в связи с инвестиционным решением постоянные расходы будут равны 40 000 ДМ, в том числе жалованье, постоянная доля ремонтных работ, постоянная доля расходов на инструмент, а также оплата труда за дополнительное время на уборку рабочих мест.

Расчет доходов и расходов будет следующим.

Доходы = произведенные расходы в связи с отказом от закупки на стороне	150 000 ДМ
Платежи	
– Расходы в связи с переходом к собственному производству:	
а) постоянные 40 000 ДМ	
б) пропорциональные на материалы и оплату труда в размере 0,20 ДМ/шт. · 150 000 шт. = 30 000 ДМ	70 000 ДМ
= Превышение доходов над расходами до уплаты налогов на прибыль	80 000 ДМ

В связи с дополнительным превышением доходов над расходами необходимо учесть более высокие платежи налогов на прибыль. Для принятия инвестиционного решения важно, что останется после уплаты налогов, поэтому необходимо определить величину дополнительного налога на прибыль и вычесть ее из суммы превышения доходов над расходами.

Расчет дополнительного налога на прибыль.	
Превышение доходов над расходами до уплаты налогов на прибыль	80 000 ДМ
– Амортизационные отчисления, начисленные в соответствии с налоговым законодательством при величине первоначальной стоимости 200 000 ДМ и сроке службы 10 лет (200 000 : 10)	20 000 ДМ
– Проценты за привлеченный капитал, рассчитанные в соответствии с налоговым законодательством при условии 50%-ного внешнего финансирования	5 000 ДМ
= Превышение доходов над расходами в налоговом балансе	55 000 ДМ

Если принять ставку налога на прибыль равной 20% (традиционный швейцарский пример), то получается величина дополнительного налога 11 000 ДМ.

Определение величины превышения доходов над расходами после уплаты налога на прибыль.	
Превышение доходов над расходами до уплаты налога на прибыль	80 000 ДМ
– Дополнительный налог на прибыль	11 000 ДМ
= Превышение доходов над расходами после уплаты налога на прибыль или округленно	69 000 ДМ 70 000 ДМ

Критериями обоснованности инвестиций являются прежде всего срок окупаемости (период возврата инвестиций) и доход с капитала в виде показателя рентабельности инвестированного капитала (ROI) – внутренней процентной ставки.

1. Срок окупаемости

Срок окупаемости показывает, сколько времени пройдет, прежде чем за счет превышения доходов над расходами после уплаты налога на прибыль будет обеспечен возврат инвестируемой суммы. Расчет этого показателя помогает руководителям предприятия оценить риск, связанный с инвестированием. Чем больше срок окупаемости, тем на больший период связывают себя определенным решением и тем более надежным должно быть долгосрочное развитие соответствующего направления бизнеса.

В приведенном примере срок окупаемости определяется по формуле

$$\begin{aligned} \text{срок окупаемости} &= \frac{\text{инвестируемая сумма}}{\text{превышение доходов над расходами после уплаты налога на прибыль}} = \\ &= \frac{200\,000 \text{ ДМ}}{70\,000 \text{ ДМ/год}} = 2,85 \text{ года,} \end{aligned}$$

т.е. потребуется около 3 лет, чтобы вернуть предоставленную на инвестирование сумму.

Если период в 3 года считается приемлемым, то решение об инвестировании получает одобрение с точки зрения этого первого контрольного вопроса. Логика рассуждений при этом строится по принципу «если ..., то ... да/нет».

II. Сравнение внутренней и внешней процентной ставки

А. Определение реальной стоимости инвестиций на основе принятой с учетом политики предприятия минимальной внутренней процентной ставки.

Обоснование инвестиций осуществляется по методу *дисконтированных денежных потоков*. Это означает, что в центре рассмотрения находятся величины превышения доходов над расходами, как рассчитано в примере. Вместе с тем это превышение *должно быть дисконтировано на момент принятия инвестиционного решения*. Денежная сумма, находящаяся в распоряжении в настоящий момент времени, имеет большую стоимость (ценность), чем та же сумма, полученная впоследствии. Действительно, деньги можно положить в банк, они принесут проценты и, таким образом, через несколько лет их стоимость возрастет на величину начисленных процентов. Напротив, денежная сумма, которая может быть получена в будущие годы, стоит меньше, чем та же сумма сегодня, т.е. ее необходимо привести к настоящему моменту времени. Доходы при переходе от закупки деталей на стороне к их собственному производству появятся только в будущем, а инвестиционные расходы необходимо произвести уже сейчас. В связи с этим величину превышения доходов над расходами после уплаты налогов следует привести к моменту времени принятия инвестиционного решения, чтобы обеспечить возможность сравнения с инвестиционной суммой в 200 000 ДМ.

Для того чтобы осуществить данные расчеты, руководство предприятия должно *сделать следующие допущения*:

1. Установить *минимальную процентную ставку* исходя из того, что может быть получено в долгосрочном периоде на рынке капитала с надбавкой за риск, связанный с инвестициями, например, минимальная процентная ставка берется равной 12% (после уплаты налогов на прибыль).

2. Принять *некоторый срок службы* оборудования с учетом рыночных условий и производства продукции по аналогичной технологии, например, эта величина равна 5 годам.

Возникает вопрос: какова стоимость превышения доходов над расходами после уплаты налогов в размере 70 000 ДМ в год при минимальной процентной ставке 12% и сроке службы 5 лет?

Для решения может быть использована таблица приведенных значений рентного дохода (рис. 63). Эта таблица показывает, какова сегодняшняя стоимость одной денежной единицы ежегодной ренты (в течение года проценты не начисляются, и деньги выплачиваются

только в конце года). Например, если в течение 10 лет при ставке 6% годовых получать 1 франк в качестве ренты, то в настоящий момент этой ренте соответствуют капитал в 7,36 франков. Или иначе: если 7,36 франков в качестве капитала положить в банк, то при годовой ставке 6% можно в течение 10 лет получать ренту в размере 1 франка.

Проценты плюс проценты на процент – таков расчет.

Мы можем применить эту таблицу для определения реальной стоимости нашего инвестиционного решения. Для ставки 12% и срока службы 5 лет получаем из таблицы коэффициент 3,605.

В соответствии с этим реальная стоимость инвестиций равна 252 350 ДМ ($70\,000\text{ ДМ} \cdot 3,605$).

Таким образом, по второму критерию данное инвестиционное решение также получает одобрение: дисконтированная величина превышения доходов над расходами больше, чем инвестиционная сумма, составляющая 200 000 ДМ. Это означает, что реальная процентная ставка выше чем 12%. Ценность капитала составляет + 252 350 ДМ.

Б. Определение полной рентабельности инвестированного капитала (ROI), или внутренней процентной ставки.

Реальная стоимость превышения доходов над расходами составляет 252 350 ДМ. Если ставка равна 12%, то реальная ставка должна быть больше этого числа. Полный возврат инвестированного капитала означает, что реальная стоимость дисконтированного превышения будет точно равна инвестируемой сумме, т.е. 200 000 ДМ.

Для того чтобы определить эту процентную ставку, можно воспользоваться таблицей (рис. 63). Коэффициенты в таблице представляют собой одновременно и срок окупаемости. Например, если капитал в размере 7,36 ДМ положить в банк под 6%, желая получать ренту в 1 ДМ ежегодно, то этого капитала хватит на выплату данной ренты в течение 10 лет. Капитал 7,36 ДМ полностью будет выплачен в виде ренты через 10 лет.

Значит, коэффициенты таблицы могут быть интерпретированы одновременно и как сроки окупаемости.

Если применить данный принцип к нашему расчетному примеру, то для срока службы в 5 лет мы должны искать именно тот коэффициент, который соответствует периоду окупаемости в 2,85 года. Такого числа в таблице на рис. 63 нет, однако в непосредственной близости к нему стоит число 2,864. Этот коэффициент соответствует процентной ставке 22%.

Год	1%	2%	4%	6%	9%	10%	12%	14%	15%
1	0,990	0,980	0,962	0,943	0,926	0,909	0,893	0,877	0,870
2	1,970	1,942	1,886	1,833	1,783	1,736	1,690	1,647	1,626
3	2,941	2,884	2,775	2,673	2,577	2,487	2,402	2,322	2,283
4	3,902	3,808	3,630	3,465	3,312	3,170	3,037	2,914	2,855
5	4,853	4,713	4,452	4,212	3,993	3,791	3,605	3,433	3,352
6	5,795	5,601	5,242	4,917	4,623	4,355	4,111	3,889	3,784
7	6,728	6,472	6,002	5,582	5,206	4,868	4,564	4,288	4,160
8	7,652	7,325	6,733	6,210	5,747	5,335	4,968	4,639	4,487
9	8,566	8,163	7,435	6,802	6,247	5,759	5,328	4,946	4,772
10	9,471	8,983	8,111	7,360	6,710	6,145	5,650	5,216	5,019
11	10,368	9,787	8,760	7,887	7,139	6,495	5,988	5,453	5,234
12	11,255	10,575	9,385	8,384	7,536	6,814	6,194	5,660	5,421
13	12,134	11,348	9,986	8,853	7,904	7,103	6,424	5,842	5,583
14	13,004	12,106	10,563	9,295	8,244	7,367	6,628	6,002	5,724
15	13,865	12,849	11,118	9,712	8,559	7,606	6,811	6,142	5,847
16	14,718	13,578	11,652	10,106	8,851	7,824	6,974	6,265	5,954
17	15,562	14,292	12,166	10,477	9,122	8,022	7,120	6,373	6,047
18	16,398	14,992	12,659	10,828	9,372	8,201	7,250	6,467	6,128
19	17,226	15,678	13,134	11,158	9,604	8,365	7,366	6,550	6,198
20	18,046	16,351	13,590	11,470	9,818	8,514	7,469	6,623	6,259
21	18,857	17,011	14,029	11,764	10,017	8,649	7,562	6,687	6,312
22	19,660	17,658	14,451	12,042	10,201	8,772	7,645	6,743	6,359
23	20,456	18,292	14,857	12,303	10,371	8,883	7,718	6,792	6,399
24	21,243	18,914	15,247	12,550	10,529	8,985	7,784	6,835	6,434
25	22,023	19,523	15,622	12,783	10,675	9,077	7,843	6,873	6,464
26	22,795	20,121	15,983	13,003	10,810	9,161	7,896	6,906	6,491
27	23,560	20,707	16,330	13,211	10,935	9,237	7,943	6,935	6,514
28	24,316	21,281	16,663	13,406	11,051	9,307	7,984	6,961	6,534
29	25,066	21,844	16,984	13,591	11,158	9,370	8,022	6,983	6,551
30	25,808	22,396	17,292	13,765	11,258	9,427	8,055	7,003	6,566
40	32,835	27,355	19,793	15,046	11,925	9,779	8,244	7,105	6,642
50	39,196	31,424	21,482	15,762	12,234	9,915	8,304	7,133	6,661

Рис. 63. Приведенные значения ренты размером в одну денежную единицу

Год	16%	18%	20%	22%	24%	25%	26%	28%	30%
1	0,862	0,847	0,833	0,820	0,806	0,800	0,794	0,781	0,769
2	1,605	1,566	1,528	1,492	1,457	1,440	1,424	1,392	1,361
3	2,246	2,174	2,106	2,042	1,981	1,952	1,923	1,868	1,816
4	2,798	2,690	2,589	2,494	2,404	2,362	2,320	2,241	2,166
5	3,274	3,127	2,991	2,864	2,745	2,689	2,635	2,532	2,436
6	3,685	3,498	3,326	3,167	3,020	2,951	2,885	2,759	2,643
7	4,039	3,712	3,605	3,416	3,242	3,161	3,083	2,937	2,802
8	4,344	4,078	3,837	3,619	3,421	3,329	3,241	3,076	2,925
9	4,607	4,303	4,031	3,786	3,566	3,463	3,366	3,184	3,019
10	4,833	4,494	4,192	3,923	3,682	3,571	3,465	3,269	3,092
11	5,029	4,656	4,327	4,035	3,776	3,656	3,544	3,335	3,147
12	5,197	4,793	4,439	4,127	3,851	3,725	3,606	3,387	3,190
13	5,342	4,910	4,533	4,203	3,912	3,780	3,656	3,427	3,223
14	5,468	5,008	4,611	4,265	3,962	3,824	3,695	3,459	3,249
15	5,575	5,092	4,675	4,315	4,001	3,859	3,726	3,483	3,268
16	5,669	5,162	4,730	4,357	4,033	3,887	3,751	3,503	3,283
17	5,749	5,222	4,775	4,391	4,059	3,910	3,771	3,518	3,295
18	5,818	5,273	4,812	4,419	4,080	3,928	3,786	3,529	3,304
19	5,877	5,316	4,844	4,442	4,097	3,942	3,799	3,539	3,311
20	5,929	5,353	4,870	4,460	4,110	3,954	3,808	3,546	3,316
21	5,973	5,384	4,891	4,476	4,121	3,963	3,816	3,551	3,320
22	6,011	5,410	4,909	4,488	4,130	3,970	3,822	3,556	3,323
23	6,044	5,432	4,925	4,499	4,137	3,976	3,827	3,559	3,325
24	6,073	5,451	4,937	4,507	4,143	3,981	3,831	3,562	3,327
25	6,097	5,467	4,948	4,514	4,147	3,985	3,834	3,564	3,329
26	6,118	5,480	4,956	4,520	4,151	3,988	3,837	3,566	3,330
27	6,136	5,492	4,964	4,524	4,154	3,990	3,839	3,567	3,331
28	6,152	5,502	4,970	4,528	4,157	3,992	3,840	3,568	3,331
29	6,166	5,510	4,975	4,531	4,159	3,994	3,841	3,569	3,332
30	6,177	5,517	4,979	4,534	4,160	3,995	3,842	3,569	3,332
40	6,234	5,548	4,997	4,544	4,166	3,999	3,846	3,571	3,333
50	6,246	5,554	4,999	4,545	4,167	4,000	3,846	3,571	3,333

Рис. 63 (продолжение). Приведенные значения и сроки окупаемости в годах

Таким образом, можно утверждать, что показатель полного возврата инвестиций, или внутренняя процентная ставка, составляет 22%. Ценность капитала в таком случае будет равна нулю.

Точный расчет процентной ставки осуществляется по методу *интерполяции*.

При ставке 22%.

Приведенная стоимость равна 200 480 ДМ ($2,864 \cdot 70\ 000$ ДМ), т.е. все еще больше инвестируемой суммы.

При ставке 24%.

Приведенная стоимость равна 192 150 ДМ ($2,745 \cdot 70\ 000$ ДМ), т.е. меньше, чем инвестируемая сумма.

Разность приведенных стоимостей:

$$\begin{array}{r} 200\ 480 \\ - 192\ 150 \\ \hline = 8\ 330 \end{array}$$

Доля благоприятного превышения в размере 480 ДМ по сравнению с инвестируемой суммой в этой разности составляет 5,8% ($480 : 8330$).

Шаг в таблице между двумя графами процентных ставок равен 2%.

5,8% соответствуют 0,116% ($5,8 \cdot 0,02$).

Таким образом, точная ставка процента равна 22,116 ($22 + 0,116$).

В. Принятие решения о финансировании.

Когда процентный доход с инвестиций определен, например в 22%, можно проверить, каким образом должен быть профинансирован необходимый капитал в 200 000 ДМ. Если банк дает деньги под 9% годовых, то инвестируемая сумма может быть «куплена» у банка.

Видно, что решение о покупке денег стоит 9%, а принесет 22%, т.е. покупка денег выгодна.

Г. Обеспечение возврата инвестиций путем калькулирования амортизационных отчислений.

Амортизация инвестиционного объекта обеспечивается, поскольку ставка в 22% определена таким образом, что дисконтированная стоимость превышения доходов над расходами дает как раз величину инвестируемой суммы. Таким образом, 22% получены согласно предположению о возможности вернуть вложенный капитал в сумме 200 000 ДМ.

Для того чтобы в течение всего срока службы инвестиционного объекта помнить об этом, т.е. о стартовом равенстве инвестируемой суммы и приведенной стоимости превышения доходов над расходами в будущем, при постановке целей по покрытию затрат учитывают калькуляционную амортизацию по отдельным заказам. Таким образом, калькуляционная амортизация появляется уже после того, как инвестиционные решения приняты.

Д. О применении налогов на прибыль.

В соответствии с системой расчета управленческой прибыли рекомендуется проводить расчеты по обоснованию инвестиционных решений до уплаты налогов на прибыль. Тогда в п. «А» следует взять минимальную процентную ставку также до уплаты налогов на прибыль. Она соответствует целевому показателю ROI до уплаты налогов и процентов, рассчитанному в гл. 1. В конце концов показатель ROI относится к одному году, а внутренняя процентная ставка получена путем расчета процентов от процентов за многолетний период.

ВКЛАД КОНТРОЛЛЕРА В ПРИНЯТИЕ РЕШЕНИЙ

В рассмотренных примерах контроллер предлагает методику экономических обоснований, создающую определенные рамки или задающую путь в процессе принятия решений. Когда речь шла об обосновании инвестиций, это был метод дисконтированных денежных потоков (ДДП), в других задачах – метод сумм покрытия. Следует отметить, что в методе ДДП также встречаются элементы, соответствующие структуре расчетов по покрытию. Так, срок окупаемости – это своего рода критическая точка, т.е. время, которое должно пройти, прежде чем инвестируемая сумма будет возвращена за счет денежных потоков.

В приведенном примере был получен срок окупаемости, равный 2,85 года, и показатель ROI, применяемый в качестве внутренней процентной ставки, равной 22%. Эти числа соответствуют данным расчета после уплаты налогов на прибыль, хотя ставка налога в приведенном примере уже не соответствует действительности.

В принципе, может быть две ситуации, которые подходят под такое инвестиционное решение. Первая ситуация, *когда финансовые*

возможности предприятия больше, чем сумма инвестиционной заявки. В такой ситуации позиция контроллера проста. Ему остается только сказать, будет ли эта внутренняя процентная ставка выше той, которую можно получить на рынке капиталов. Здесь можно еще установить дополнительные правила игры, например задать критерий для сравнения – «типичная для страны ставка, умноженная на 2». И тогда решение может быть обоснованным.

Вторая ситуация возникает тогда, когда *сумма инвестиционной заявки превышает финансовые возможности предприятия.* Следовательно, необходимо установить приоритеты. Уже недостаточно будет применять только расчетные критерии. Контроллер мог бы со своей стороны предложить следующую схему, в которой используются различные шкалы (рис. 64).

Критерии	Оценка критерия	Оценка проекта	Общая оценка
а) расчетные:			
ROI	30	5	150
срок окупаемости	20	4	80
б) качественные:			
рост потенциала	35	4	140
улучшение инфраструктуры	15	2	30
Сумма	100		400

Рис. 64. Схема определения приоритетности инвестиционных проектов

Оба расчетных критерия оцениваются в этой схеме по 50-балльной шкале, причем оценку 30 баллов получил показатель ROI, а 20 баллов – срок окупаемости. Конечно, оценки при других обстоятельствах могут быть другими. Если у вас не хватает денег, расчетные критерии могут иметь больший вес. Если же в соответствии с целевыми установками у вас «творческое» предприятие, то, возможно, качественные критерии будут важнее.

Оценка качественных критериев также равна 50 баллам. Речь здесь идет о росте потенциала и улучшении инфраструктуры, включая организационные процессы, информационное обеспечение, а также вывоз отходов, энергообеспечение или предоставление услуг.

Затем следует оценить проекты. Нужно представить себе ситуацию, *при которой в школьном классе не все ученики могут сдать экзамен по четырем предметам, имеющим разную значимость (оценку критерия).* Каждый проект необходимо оценить и сравнить

с другими проектами. Оценка 5 для величины ROI 22% после уплаты налогов на прибыль будет считаться очень хорошей. Срок окупаемости 2,85 года получил оценку 4.

Рост потенциала был оценен как 4, поскольку за счет обратной интеграции может появиться дополнительное ноу-хау, может быть обеспечен более высокий уровень надежности снабжения, а также может быть достигнут более высокий уровень качества. При этом не учитывается, что возникает возможность заняться собственными разработками. Улучшение инфраструктуры не получило высокой оценки, поэтому здесь стоит 2. На основе оценок критериев и оценок проектов по критериям получается сумма в 400 баллов. Она определяет *ранг данного инвестиционного проекта в общем списке проектов.*

Чем же управлял контроллер в этом процессе? Он ставил вопросы, *направляющие на поиск решений.* Он сам ничего не утверждал и не отклонял, но предлагал методiku, из которой *само собой возникла* необходимость утверждения или отклонения предложения (проекта).

Таким образом, главная задача контроллера заключается в том, что он *стимулирует процесс самоубеждения менеджера относительно необходимости проведения или непроведения определенных мероприятий.*

Переводное издание

ДАЙЛЕ АЛЬБРЕХТ

ПРАКТИКА КОНТРОЛЛИНГА

Заведующая редакцией *М. М. Засыпкина*
Редактор *О. Б. Степанченко*
Младший редактор *И. П. Елкина*
Художественный редактор *Ю. И. Артюхов*
Технические редакторы *И. Л. Ткаченко, И. В. Завгородняя*
Корректоры *Н. Б. Вторушина, Г. В. Хлопцева*
Компьютерная верстка *И. В. Витте*
Обложка художника *Н. М. Биксентеева*

ИБ № 3990

Подписано в печать 03.10.2002. Формат 60×88¹/₁₆

Гарнитура «Тайме». Печать офсетная

Усл. п. л. 20,58. Уч.-изд. л. 19,85.

Тираж 5000 экз. Заказ 3486. «С» 222

Издательство «Финансы и статистика»
101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефон (095) 925-35-02. Факс (095) 925-09-57
E-mail: mail@finstat.ru <http://www.finstat.ru>

ГУП «Великолукская городская типография»
Комитета по средствам массовой информации Псковской области,
182100, Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95
E-mail: VTL@MART.RU