

ХЦК 338

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ КОНТРОЛЛИНГА
В ПРИНЯТИИ ЭФФЕКТИВНЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ****С.Н. КОСТЮКОВА***(Полоцкий государственный университет)*

Рассмотрены некоторые подходы к концепции контроллинга, предложено новое определение понятия «контроллинг» Выявлены преимущества и недостатки метода учета почной себестоимости продукции и метода учета сумм покрытия Проведена оценка влияния этих методов на результат принятия управленческих решений

В условиях становления рыночных отношений, когда предприятию предоставлена самостоятельность в выборе направлений осуществления производственно-хозяйственной деятельности, определении аспектов учетной политики, достижение поставленных целей возможно лишь с применением грамотной системы управления

При командно-административной экономике с авторитарным стилем управления, директивным планированием и жесткой централизацией эффективное управление невозможно

На наш взгляд, сегодняшнему предприятию необходимо перейти на новую систему управления Имеется в виду формирование современной контроллинг-системы управления, которая вызвана повышением нестабильности внешней среды, смещением акцента с контроля прошлого на анализ будущего, информационным бумом при недостатке релевантной информации

Суть этой системы раскрыта в работах следующих ученых

- Г.Уварова и В.Анташов под контроллингом понимают комплекс задач по планированию, управлению и наблюдению, отмечая при этом, что современное понимание контроллинга предполагает информационное обеспечение руководителя предприятия, деятельность которого ориентирована на конечный результат (прибыль) [1, с.14] По нашему мнению, данное определение имеет существенный недостаток, так как не учитывает оперативную и стратегическую направленность деятельности предприятия,

- Дитер Хан дает следующее определение (*контроллинг - это автоматизированная система управления управлением*) [2, с.9] На наш взгляд, это определение не охватывает всей сути экономического содержания понятия «контроллинг», поскольку в определении не рассмотрена его структура, инструменты и методы, а понятие автоматизации включает в себя также и простое обеспечение учета вычислительной техникой, которое хотя и оказывает определенное положительное влияние на деятельность предприятия, но ни в коем случае не является основой системы управления предприятием

В экономической литературе широко распространено определение контроллинга как системы управления прибылью Такую дефиницию нельзя назвать полной, ввиду того, что прибыль является хотя и важным, но не единственным показателем эффективности управленческой политики предприятия Прибыль по своей сути является моментным параметром деятельности предприятия В то же время не учитывается возможность достижения предприятием стратегических целей, когда предприятие может пренебречь определенной суммой прибыли в краткосрочном периоде ради ее увеличения в будущем в случае достижения этих стратегических целей, а именно завоевание лидерства по показателям доли рынка, обеспечение выживаемости (иногда выживаемость важнее прибыли в неблагоприятных ситуациях для предприятия), завоевание лидерства по качественным параметрам и т д

Неверно также называть систему управления затратами контроллингом, поскольку система управления затратами включает только две составляющих предметную область хозяйственной деятельности предприятия и процесс управления данной функциональной областью, тем самым упускается одна из важных составляющих источников функционирования предприятия - прибыль Отличия системы управления затратами от контроллинга представлены в табл 1 [3].

Исходя из представленных выше различий можно сделать вывод о том, что система управления затратами представляет собой одну из предметных областей производственно-хозяйственной деятельности предприятия, которая в контроллинге рассматривается лишь как его часть

Учитывая обозначенные нами определения, выявленные их преимущества и недостатки, становится очевидным, что не существует общих подходов к определению контроллинга

На основании вышесказанного выделим основные черты системы контроллинга

- совокупность методов оперативного и стратегического учета,
- автоматизированная система управления предприятием,
- система управления прибылью,
- система управления затратами

Таким образом, мы предлагаем следующее определение как наиболее полно характеризующее понятие «контроллинг»: *контроллинг* - это автоматизированная система управления экономикой предприятия, ориентированная на выполнение оперативных и стратегических целей, на достижение заданных результатов, позволяющая саккумулировать имеющуюся информацию об изменении средств и источников их формирования в одних управленческих «руках», посредством планирования, контроля и анализа основных финансово-экономических показателей деятельности предприятия, таких как объем производства, затраты, прибыль.

Таблица 1

Отличия системы управления затратами от контроллинга

Характеристика системы	Система управления затратами	Контроллинг
Цель	Снижение затрат	Повышение качества принимаемых решений
Подсистемы. Функции, обеспечивающие достижение цели	Функциональные области. Функции управления	Функции управления. Технологии управления и принятия решений
Исполнители и ресурсы	Труд, материалы, капитал, энергия, информация	Организационное, математическое и информационное обеспечение
Объекты	Центры и носители затрат	Система управления
Структура системы управления	Организационная структура	Структура моделей (метамодель)
Количественные характеристики	Значения экономических показателей	Значения критериев качества решений
Контролируемый фактор	Величина затрат	Степень согласованности моделей, обеспечивающих максимизацию прибыли

Рассмотрим более подробно упомянутую черту контроллинга - систему управления затратами. Необходимо отметить, что автор придерживается той точки зрения, что система управления затратами представляет собой лишь часть системы контроллинга.

Несмотря на этот факт, не стоит умалять значение этого элемента в системе эффективного управления предприятием. Поскольку основным показателем, влияющим на конечный финансовый результат, являются затраты, возникает вопрос: «Каким образом тот или иной метод учета затрат на производство и реализацию продукции влияет на результат принятия управленческого решения, направленного на оптимизацию прибыли предприятия?»

Целью системы управления затратами является их снижение. Существующий метод учета формирования полной себестоимости продукции позволяет достичь поставленной цели в этой системе, иногда не контролируя изменения отдельных элементов (статей) калькуляции и чаще всего не обращая внимания на то, за счет чего произошли эти изменения. Кроме того, учет по полной себестоимости продукции нацелен на фиксацию фактических затрат, а не на быстрое реагирование на сигналы по уменьшению прибыли, тогда как расчет прибыли можно произвести только после окончания расчетного периода.

В силу вышесказанного можно говорить о соответствии этого метода системе управления затратами, в то время как контроллинг однозначно и полностью отрицает необходимость учета всех затрат в едином целом, целесообразность калькулирования по полной себестоимости. Он базируется на системе «директ-костинг», определяющей реальную стоимость продукции и услуг вне зависимости от условно-постоянных и накладных расходов. Рассмотрим более подробно эти подходы.

В настоящее время в Республике Беларусь применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг), т.е. в себестоимость включают все текущие затраты на производство и реализацию продукции. Это условие регламентировано в «Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» [4].

Обратим внимание на присущие данному методу недостатки.

Так, при методе учета затрат по полной себестоимости существует проблема отнесения косвенных расходов на себестоимость конкретного изделия. Дело в том, что не существует такой системы калькулирования себестоимости, которая позволила бы со стопроцентной точностью определить себестоимость данного изделия. Любое косвенное отнесение затрат на изделие, как бы хорошо оно не было обосновано, искажает фактическую себестоимость, снижает точность калькулирования и, как результат, прибыль. Например, пусть производство изделия *A* трудоемко и мы выбрали базой для разнесения косвенных затрат основную заработную плату производственных рабочих. Тогда изделие *A* может оказаться неконкурентоспособным, так же как и изделие *B*, затраты труда на производство которого малы, и оно материалоемко. Материалоемкое изделие окажется неконкурентоспособным при выборе в качестве базы распределения прямые материальные затраты.

Не менее важной проблемой является формирование цены с позиций рынка. Расчет цены на основе полной калькуляции допустим лишь для монополистов. В противном случае, если предприятие не монополист, цена должна определяться в зависимости от ситуации на рынке и, естественно, не включать «холостые» издержки. Так как распределение косвенных затрат по разным ключам при полной калькуляции приводит к тому, что в разных продуктах содержится разная доля затрат на содержание предприятия в готовности к эксплуатации.

Необходимо подчеркнуть и то обстоятельство, что постоянные затраты в основной своей массе не связаны с производством данного конкретного изделия, а являются, как правило, периодическими и связаны с выпуском всего объема продукции предприятия. Поэтому тезис о том, что эти расходы также должны в обязательном порядке включаться в расчет себестоимости изделия, можно подвергнуть критике.

Вследствие этого в настоящее время в теории и практике управления прибылью на Западе декларируется и применяется следующий принцип оценки точности калькуляции: самая точная калькуляция изделия не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и оказанием услуг [5, с. 495].

Если смотреть с этих позиций, то самой точной является калькуляция по прямым (переменным) расходам, которая получается при использовании системы «директ-костинг», используемой в контроллинге. В этом случае в калькуляцию включаются только те расходы, которые непосредственно связаны с изготовлением данного изделия. Поэтому критерием точности исчисления себестоимости изделия должна быть не полнота включения затрат в себестоимость, а способ их отнесения на изделие.

В настоящее время «директ-костинг» широко распространен во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данный метод получил наименование «учет частичных затрат», или «учет суммы покрытия», в Великобритании его называют «учетом маржинальных затрат», во Франции - «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет».

При описании этой системы в отечественной литературе часто встречается термин «учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости». На наш взгляд, приемлемым названием для озвучивания этой системы у нас в стране является термин «учет прямых издержек методом сумм покрытия». Мы это связываем с тем, что основным показателем при системе «директ-костинг» является сумма покрытия, с ее помощью определяется порог рентабельности производства, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, строится ассортиментная политика предприятия и т. д. В этих условиях термин «сумма покрытия» для отечественных специалистов становится более понятным и значимым, чем «директ-костинг». Кроме того, контроллинг зародился в Германии и именно там этот метод получил название «учет суммы покрытия».

По методу учета сумм покрытия в себестоимость продукции включают лишь прямые затраты (основное сырье, материалы и заработная плата производственных рабочих с начислениями на нее). Другие виды затрат, также составляющие часть текущих издержек, возмещаются общей суммой из выручки. Разница между суммой выручки и прямыми затратами получила название суммы покрытия (за счет этих денег покрываются косвенные издержки и предприятие получает определенную прибыль).

Иногда возникают проблемы точного отнесения затрат прямо на изделие. По нашему мнению, для решения данной проблемы необходимо применять особый учет издержек на производство отдельных видов продукции и услуг. Этот учет получил название стандартизированного расчета прямых издержек, ориентированного на процесс, т.е. вся производственная деятельность, включая сбыт, рассматривается как место возникновения издержек [5, с. 46]. Процессу приписываются исключительно относящиеся к нему прямые издержки, причем они должны соответствовать следующим трем критериям:

- 1) должна быть связь между финансовыми затратами или расходами и произведенным продуктом или оказанной услугой, т.е. критерий распределения;
- 2) затраты или расходы должны быть измерены в единицах учета, обычно в денежных единицах. Это, так называемый, критерий измеримости;
- 3) затраты или расходы должны вызываться необходимостью и быть, в пределах разумного, неизбежными. Это называется критерием потребности.

На наш взгляд, представляется возможным введение следующего дополнительного критерия, который может прояснить ситуацию в случае неполной загрузки производственных мощностей. Необходимо ввести дифференциацию затрат на пропорциональные степени загрузки производственных мощностей и постоянные, не зависящие от этого фактора. Сформулируем этот критерий: должна быть связь между степенью загрузки производственных мощностей, выраженной в процентах, и затратами на производство продукции, назовем его критерием загрузки производственных мощностей.

Если существует возможность установления пропорциональности затрат степени загрузки производственных мощностей, то их относят к прямым издержкам, если же нет - к постоянным.

Затраты или расходы, не отвечающие одновременно первым трем критериям, не являются составной частью прямых издержек. Это значит, что могут быть определенные расходы (связь фирмы с общественностью, научные исследования общего характера), которые будут отвечать двум или трем критериям, но не могут быть непосредственно отнесены к какому-то определенному продукту. Такие затраты называются косвенными. Косвенные затраты должны покрываться за счет разности между продажной ценой и прямыми издержками, т.е. за счет суммы покрытия. За счет суммы покрытия будут покрываться и расходы, которые удовлетворяют требованиям критериев 1 и 3, но не проходят по критерию 2, например, стоимость нематериальных активов фирмы.

Любые расходы, не отвечающие критерию 3, и, следовательно, не являющиеся неизбежными и необходимыми в пределах разумного, ни в коем случае не могут быть составной частью стандартизированных издержек и являются лишними расходами. Поэтому они должны включаться в сумму покрытия.

Таким образом, метод стандартизированных прямых издержек имеет два основных отличия от традиционного метода полной калькуляции затрат. Во-первых, при полной калькуляции в издержки попадают все затраты как соответствующие указанным критериям, так и не соответствующие им. Во-вторых, постоянные затраты, связанные с поддержанием предприятия в готовности к эксплуатации при полной калькуляции, попадают в издержки, а при использовании метода стандартизированных прямых издержек отражаются в результативном показателе - сумме покрытия.

Последнее обстоятельство имеет особое значение в условиях кризиса (неполной загрузки мощностей). Учет полных затрат целесообразен, если производственные мощности загружены полностью и производство организовано на пределе мощности, все постоянные затраты являются одновременно полезными (нет холостых постоянных затрат), клиенты буквально выстраиваются в очередь, а все предлагаемые товары находят своего покупателя [7, с. 44]. В случае же неполной загрузки производственных мощностей полная калькуляция смешивает производственные затраты с затратами на содержание предприятия в готовности к эксплуатации и тем самым включает «холостые издержки», завышая цены, что снижает конкурентоспособность предприятия и так находящегося в трудном положении.

В целях формирования адекватной цены на изделие необходимо учитывать тип рынка, на котором функционирует предприятие.

Если предприятие работает на рынках монополистической конкуренции и олигополии, где конкуренты чувствительны к политике ценообразования друг друга и цена устанавливается в зависимости от ситуации на рынке, то установление цены с учетом полных издержек недопустимо, так как включение в цену «холостых затрат» приведет к ее завышению и, как следствие, к снижению конкурентоспособности продукции предприятия.

С позиций рынка формирование цены на основе полной калькуляции допустимо лишь для монополистов. Только монополист может позволить себе включение в цену всех затрат как необходимых, так и «холостых», не опасаясь за увеличение цены. Следовательно, в условиях рынка ценообразование на различные продукты должно осуществляться предприятием не по формуле «полные издержки плюс прибыль по норме в пропорции к полным издержкам», а по формуле «стандартизированные прямые издержки плюс сумма покрытия по норме в пропорции к стандартизированным прямым издержкам».

Метод стандартизированной калькуляции прямых издержек имеет еще одно важное преимущество перед методом полной калькуляции. Калькуляция на базе полной себестоимости позволяет определить прибыль в расчете на единицу продукции лишь после окончания расчетного периода. Размеры прибыли заранее определить невозможно, потому что она определяется бухгалтерским учетом. Тот, кто ведет учет полных затрат, предпочитает регистрировать то, что есть, а не действовать, т.е. своевременно препятствовать уменьшению прибыли по сравнению с планом. Это обстоятельство делает метод учета полных затрат абсолютно непригодным для принятия эффективных управленческих решений.

Стоит отметить тот факт, что метод учета полных затрат соответствует целям и требованиям составления внешней отчетности (того требует законодательство). Однако основной недостаток официальных бухгалтерских отчетов состоит в том, что данная отчетность не может помочь в решении оперативных планов в нестандартных ситуациях. Из финансовых отчетов невозможно почерпнуть информацию, полезную для планирования, принятия решений, контроля и координации производственной деятельности. В отчетах отражаются результаты прошлых решений.

Таким образом, проведя анализ двух методов учета себестоимости, выделим общие области их сравнения. По нашему мнению, сопоставление двух методов учета нужно проводить на том основании, что метод учета полной себестоимости соответствует системе управления затратами, а метод учета сумм покрытия - контроллингу, что обусловлено целевой направленностью двух систем, их отличительные особенности представим в табл. 2.

Таблица 2

Отличительные особенности метода учета полной себестоимости продукции
и метода учета сумм покрытия

Области сравнения	Метод учета полной себестоимости продукции в системе управления затратами	Метод учета сумм покрытия в рамках контроллинга
Цели систем	Учет издержек, поиск путей их снижения	Повышение качества принимаемых решений
Вид учета	Бухгалтерский учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	Как внешние пользователи информации, так и внутренние	Внутренние пользователи информации (руководители предприятия, менеджеры)
Теоретическая база	Нормативные акты	Теоретические аспекты принятия решений, разработанные на предприятии
Используемые измерители	Денежные единицы измерения	Денежные и натуральные единицы измерения
Основной объект анализа	Затраты	Центры ответственности, виды продукции
Степень надежности	Требует объективности, ориентирован на контроль прошлого	Зависит от целей планирования Ориентирован на прогноз будущего
Главное требование к информации	Точность	Релевантность
Основание для учета затрат	Основывается на распределении всех затрат, включаемых в себестоимость по видам продукции, пропорционально выбранной базе	Основывается на учете переменных затрат Постоянные затраты вычитаются общей суммой из выручки от реализации продукции
Полнота включения затрат в себестоимость продукции	В себестоимость включаются все затраты	Включаются только переменные затраты
Соответствие требованиям внутреннего (управленческого) учета	Не соответствует	Соответствует
Тип рынка, на котором эффективно применение данного метода для целей ценообразования	Только для монополии	Рынок монополистической конкуренции и олигополии
Возможность применения метода для ценообразования с учетом спроса	Невозможно	Возможно
Момент определения прибыли	После окончания расчетного периода	На момент расчета
Уровень загрузки производственных мощностей	100 % загрузки	Возможна неполная загрузка

Кроме того, разбиение затрат на постоянные и переменные при учете затрат методом сумм покрытия позволит принимать следующие управленческие решения по сравнению с методом учета полной себестоимости продукции (табл.3).

Таблица 3

Решения, которые позволяет принимать метод учета сумм покрытия

Наименование решений	Метод учета полной себестоимости продукции	Метод учета сумм покрытия
Возможность использования эффекта производственного рычага для прогнозирования прибыли	-	+
Принятие решений по оптимизации производственной программы	-	+(по критерию максимума суммы покрытия)
Решение о выборе и замене оборудования	-	+
Производить у себя или покупать тот или иной полуфабрикат на стороне	-	+
Целесообразно ли принять дополнительный заказ	-	+
Наличие информационных критериев регулирования деятельности по достижению целей по прибыли	-	+(сумма покрытия)
Возможность использования методов сценарного планирования, моделирования	-	+

Примечание Знаки «+» и «-» в табл 3 означают «возможно» и «невозможно» принятие управленческого решения в данной области соответственно

Таким образом, анализ существующих методов учета затрат показывает, что наиболее приемлемым для целей контроллинга является метод учета затрат по полной себестоимости продукции в сочетании с методом учета сумм покрытия, так как первый соответствует требованиям действующего законодательства, а второй обеспечивает максимум информации для принятия эффективных управленческих решений

Дополнение традиционного учета полных затрат детальным учетом суммы покрытия дает возможность управлять предприятием и при неполной, и при полной загрузке производственных мощностей, рассчитывать эффективность и предоставлять соответствующие данные службе контроллинга

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Лебедев П.В. Контроллинг теория, методика, практика - Мн.: УП «ИВЦ Минфина», 2001 -152 с.
- 2 Хан Д. Планирование и контроль концепция контроллинга: Пер.с нем./ Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича.- М.:Финансы и статистика, 1997 - 800 с.
- 3 <http://www.cis2000.ru/>
- 4 «О составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг):Постановление Совета Министров Республики Беларусь, 23 июля 2001 г.№ 1081 // Эталон - Беларусь [Электрон.ресурс] / Нац.Центр правовой информ Респ.Беларусь - Мн., 2002
- 5 Управленческий учет:Учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета - М.:ФБК-ПРЕСС, 1999 - 510 с.
- 6 Ясинский Ю.М. Денежно-кредитная система и банковский контроллинг - Мн.:БГУ, 2000 - 147 с.
- 7 Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления - М.:Финансы и статистика, 1993 - 94 с.