**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

Глава 1. Теоретические основы контроллинга

* 1. Сущность, цели и функции контроллинга

1.2 Стратегический и оперативный контроллинг

1.3 Контроллинг как методика совершенствования практической деятельности предприятия

1.4 Расчет затрат в контроллинге

Глава 2. Применение методологии контроллинга на практике. Функционально – стоимостной анализ деятельности ООО "Оберег"

### 2.1 Функции аптеки «Оберег»

2.2 Источники информации в организации. Распределение затрат

2.3 Предложения по внедрению системы контроллинга на примере ООО «Оберег»

Список используемой литературы

**ВВЕДЕНИЕ**

В последнее время современная экономика неразрывно связана с таким понятием как «управленческий учет». Один из подходов к определению этого понятия является термин «контроллинг».

В настоящее время управленческий учет рассматривается как система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, что приближает его к термину «контроллинг», при этом большое внимание уделяется нормативному характеру подобной информации и ее значению для получения «внешней отчетности» предприятия. Термин контроллинг не случайно является однокоренным со словом «контроль», это подчеркивает связь учета с управлением. Упрощенно можно считать, что это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью предприятия.

Целью моей курсовой работы является рассмотрение понятия "контроллинг", реального использования его в практической деятельности в качестве метода управления. Выполнение поставленной цели может быть достигнуто через решение следующих задач:

* раскрытия положительных аспектов в использовании контроллинга,
* выявления основных особенностей процесса контроллинга в деятельности предприятий,
* рассмотрения практического примера применения контроллинга в управлении затратами предприятия.

**ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЛИНГА**

**1.1 СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ И ФУНКЦИИ КОНТРОЛЛИНГА**

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

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

Финансовый контроллинг сориентированный на функциональную поддержку финансового менеджмента, что определяет его содержание и основные задания. Ведущей целью финансового контроллинга есть ориентация управленческого процесса на максимизацию прибыли и стоимости капитала владельцев при минимизации риска и сохранении ликвидности и платежеспособности предприятия.

Реализация положенных на финансовый контроллинг заданий достигается в ходе выполнения службами контроллинга своих функций и использования специфических методов.

Контроллингвыполняет важнейшую функцию поддержки системы менеджмента и занимается:

• планированием и постановкой цели (глобальных и локальных стратегий);

• сбором, анализом внутренней и внешней информации;

• целенаправленным управлением, координацией и контролем.

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

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

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

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

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

Основные задачи контроллингаможно сгруппировать следующим образом:

• информационное обеспечение процессов учета, планирования и прогнозирования;

• регулирование и контроль за производственными и финансовыми аспектами деятельности предприятия;

• выполнение функции интеграции, системной организации и координации;

Немецкий ученый Д. Хан выделяет также специальные задачи контроллинга:

1. Пользовательские задачи:

• планирование и контроль на предприятии (планово-контрольные расчеты)

• планирование и контроль целей;

• стратегические планирование и контроль;

• оперативные планирование и контроль;

• координация всех частных планов;

• учет и отчетность;

• информация:

• формирование внутренней отчетности для различных групп заинтересованных пользователей;

2. Организационные задачи:

• принятие решений;

• участие в принятии решений.

Все задачи контроллинга можно классифицировать следующим образом:

1. Генеральное целевое планирование:

• анализ и контроль внутренней и внешней среды;

• выработка альтернативных локальных целей и стратегий;

• многовариантное планирование;

• система показателей системы планирования и контроллинга.

2. Оперативное планирование:

• планирование и контроль программы;

• имитационное моделирование;

• реинжиниринг бизнеса.

3. Стратегическое планирование:

• портфельные матрицы;

• инвестиционные планы и проекты;

• инновационные планы;

• расчеты ФСА (функционально-стоимостного анализа);

• анализ и контроль внешней и внутренней среды;

• разработка и корректировка локальных и в некоторых случаях глобальных стратегий;

4. Финансовый и управленческий учет:

• анализ эффективности производства;

• анализ платежеспособности;

• анализ рентабельности;

• анализ ROI;

• анализ производственного результата.

5. Сбыт. Производство. Снабжение:

• реинжиниринг;

• функционально-стоимостный анализ;

• покрытие издержек;

• управление ассортиментной политикой;

• анализ безубыточности.

6. Ревизия и другие штабные функции:

• планирование и контроль по местам возникновения затрат;

• внутренний аудит.

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

Таким образом, можно привести следующую градацию планирования и контроллинга:

• генеральное целевое;

• стратегическое;

• оперативное.

* 1. **СТРАТЕГИЧЕСКИЙ И ОПЕРАТИВНЫЙ КОНТРОЛЛИНГ**

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

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

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

1. Проверка стратегических планов на их полноту и формальную и материальную консистентность.

2. Текущий контроль “критических” внутренних и внешних условий, лежащих в основе стратегических планов.

3. Контроль стратегически важных решений, исходя из аспекта сроков.

4. Контроль важных этапных целей при реализации стратегически важных предпосылок, исходя из аспекта сроков.

5. Текущий контроль оперативных действий в отношении возможных стратегически вредных побочных и результативных действий.

6. Проверка стратегической ситуации предприятия на основе самостоятельных и поступающих анализов, предпринимаемая регулярно или в соответственно индивидуальные установленные промежутки времени.

7. Периодическая проверка разграничения стратегических единиц предприятия, а также соответственно для этого действующих критериев.

8. Периодический контроль определяющих для стратегических решений принципов деятельности предприятия.

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

С учетом современного развития можно выделить следующие задачи стратегического контроллинга:

• установление качественных и количественных целей фирмы;

• ответственность за стратегическое планирование;

• разработка системы альтернативных стратегий;

• определение критических точек во внешней и внутренней среде для системы альтернативных стратегий;

• определение “узких” и поиск “слабых” мест. Управление “узкими” и “слабыми местами”;

• формирование системы показателей для информационной системы контроллинга;

• управление отклонением фактических показателей от плановых (нормативных);

• управление отклонениями;

• управление системой мотивации;

• управление экономическим потенциалом предприятия.

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

К методам и инструментам стратегического контроллингаможно отнести:

− анализ баланса, расчет прибыли и убытков;

− расчет затрат и производительности;

− отчетность;

− система информации, планирования и контроля;

− система показателей;

− краткосрочный и среднесрочный расчет успеха;

− расчет суммы маржи и брейк–эвен–анализ;

− АВС–анализ;

− расчеты рентабельности капиталовложений и экономичности;

− программы снижения затрат и рационализации;

− анализ предприятия;

− планы стратегии, анализы рынка, анализы сильных и слабых сторон;

− портфолио–анализы и эмпирические кривые;

− анализ жизненного цикла продукции;

− анализ стоимости;

− анализы рабочего времени;

− аддитивные модели управления эффективностью производства;

− мультипликативные модели управления эффективностью производства.

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

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

Стратегическое планирование в контроллинге имеет следующие фазы:

-поиск и формулирование стратегической цели.

-оформление и оценка стратегии и принятие стратегических решений.

Оформление и оценка стратегий – на этой фазе фиксируется исходная ситуация, потенциалы и «стратегические» люки. Люк - разность между возможными реальными результатами.

Стратегическое решение принимается после устранения люков через реструктуризацию или через создание новой структуры (реинжиниринг). Осуществляется на основе плановых показателей путем сравнения факта и плана. Большую роль играет сравнение с нормативами. Стратегически контроль ведется не только по предприятию в целом, но и по его подразделениям. При этом возникает проблема измерения показателей и их интеграции.

Стратегический контроль предполагает формирование контролируемых величин, проведение контрольной оценки.

**Оперативный контроллинг**.

Его лозунг можно сформулировать как – «Делать дело правильно»

Функции – достижения конкретных целей и решение задач

Показатели – результаты (прибыль, рентабельность, ликвидность..)

Временные рамки – относительно краткосрочный период.

Он охватывает все функциональные области с последующей интеграцией:

* Контроллинг оперативного маркетинга (исследования и продвижение) – контроль результатов – эффективность работы на сегментах (объект контроллинга – перевод в прямые затраты), эффективность маркетинговых мероприятия / затрат на них
* Контроллинг логистики – поставки, оценка эффективности закупок / затраты на закупки, логистический анализ производства и т.п.
* Финансовый контроллинг – поддержание рентабельности и ликвидности предприятия, сбалансированной структуры капитала, план-баланс и потоков по видам деятельности, текущий (средне и краткосрочный) бюджет, объединяющий (интеграционный) по видам деятельности и выплат-платежей, поддержание ликвидных резервов для ликвидации дефицита (коэффициенты ликвидности и т.п.)
* Контроллинг инвестиций – проект контроллинг, т.е. оценка и оперативное управление инвестиционными проектами

Инструменты, применяемые при оперативном контроллинге**:**

* АВС-анализ
* XYZ – анализ
* Анализ по точке безубыточности,
* Метод расчета сумм покрытия,
* Финансовый анализ
* Факторный анализ

**Оперативный управленческий учет и контроль** – система выбранных показателей должна предоставлять менеджерам информацию о том, как идет продвижение к намеченным целям. Кроме того, система должна предупреждать об выявленных проблемах – препятствиях на пути этого продвижения и сигнализировать об ухудшении ситуации

Взаимодействие стратегического (а) и оперативного (б) контроллинга – может быть символически представлено, как зубчатая передача:

а) Путь наверх – поиск и выбор пути развития

б) Путь вниз – реализация плана

Таблица 1 дает сводную картину отличий двух видов контроллинга:

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Признаки** | **Стратегический** | **Оперативный** |
| **Организационная иерархия** | Высшее руководство | Все уровни с упором на средний |
| **Неопределенность** | Существенно выше | Меньше |
| **Вид проблем** | Проблемы слабо структурированы | Относительно хорошо структурированы |
| **Горизонт** | Долгосрочные и среднесрочные аспекты | Среднесрочные и краткосрочные аспекты |
| **Информация** | В основном из внешней среды | В основном внутри предприятия |
| **Альтернативы** | Широкий спектр | Спектр ограничен |
| **Охват** | Концентрация на отдельных важных позициях | Все функциональные области с последующей интеграцией |
| **Детализация** | Невысокая | Относительно большая |
| **Индикаторы** | Потенциалы успеха | Эффективность и риски: прибыль, рентабельность, ликвидность и т.п. |

Системы показателей оценки деятельности предприятия в контроллинге должны отражать результативность деятельности и быть ориентированы на прогнозирование будущей деятельности и принятие решений

Среди финансовых показателей в контроллинге различают показатели:

1.Логико–дедуктивные:

* Дюпон
* Pyramid Structure of Ratios
* ZWEI и т.п.

2.Эмпирико–индуктивные– например, раннего прогнозирования возможной неплатежеспособности предприятий (Бивер, Альтман, Camel –для банков).

**1.3 КОНТРОЛЛИНГ КАК МЕТОДИКА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПРАКТИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Общеизвестно, что в зависимости от решаемых задач предприятие может быть рассмотрено с различных точек зрения, например:

* Как система движения товарно-материальных ресурсов;
* Как социально-технологическая система;
* Как система движения финансов и т.д.

Естественно, каждая точка зрения рождает свой способ учета и управления на предприятии.

**Основные этапы работ по постановке системы контроллинга**

**Диагностика**

Типичными проблемами, с которыми сталкивается большинство предприятий, являются:

* Отсутствие "прозрачности" системы учета затрат, позволяющей установить причины их возникновения и определить их экономически оправданную величину;
* Недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала на снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности компании;
* Низкая оперативность получения фактической информации о текущей деятельности филиалов и компании в целом (расчеты, наличие финансовых ресурсов и т.п.);
* Несовершенство (с точки зрения решения управленческих задач) системы внутренней финансовой отчетности;
* Недостаточно высокая финансовая дисциплина линейных подразделений;
* Недостаточная эффективность и несистематичность процедур планирования доходов, расходов и финансовых потоков;
* Недостаточная отлаженность системы первичного документооборота.

**Анализ эффективности существующих систем, методик и процедур**

Система учета затрат - исследование возможности управления затратами с целью повышения прибыльности компании.

Организация учета - изучение соответствия системы требованиям подготовки внешней и внутренней отчетности, оперативности и достоверности используемой информации, необходимого уровня аналитики.

Система планирования доходов, расходов и финансовых потоков - оценка ее эффективности с точки зрения контролируемости, обеспечения ресурсами, подготовки планов и т.п.

Результат: определение проблем и их взаимосвязи ("дерево проблем") по каждому из направлений.

Разработка предложений и рекомендаций:

На основе проведенных исследований разрабатываются следующие документы:

1.1. Рекомендации по выделению внутри компании Центров финансового учета,

основных принципов их функционирования (полномочия, ответственность, система стимулирования), а также необходимых изменений в организационно-функциональной структуре.

1.2. Концепция развития систем учета затрат и определения финансовых результатов, планирования доходов, расходов и финансовых потоков.

1.3. Варианты предложений по совершенствованию корпоративной системы учета (включая конфигурацию и параметры Информационной системы) и их обоснование.

1.4. Развернутый план мероприятий по внедрению предложенных рекомендаций, развитию информационной системы и корпоративной системы учета (на следующие этапы работы).

1.5. Оценка экономического эффекта от внедрения предложенных вариантов.

Все предложения и рекомендации должны представляются в отчете с учетом ожидаемых организационных изменений в компании.

**Проектирование организационно-функциональной структуры**

Oрганизационно-функциональная структура компании - распределение бизнес-процессов между рабочими местами, подразделениями компании, образующее структуру подразделений компании (с учетом их задач, иерархической подчиненности).

Для эффективного достижения целей деятельности в компании должны существовать адекватные целям функциональная и организационная структуры.

Требование адекватности означает:

* полноту (выполнение всех необходимых для достижения целей компании функций);
* целостность и непротиворечивость (соответствие организационной структуры функциональной, отсутствие дублирования функций).

Разработка организационно-функциональной структуры компании предусматривает:

* проект нормативной организационно-функциональной структуры компании;
* рекомендации по оптимальному распределению функций между подразделениями и сотрудниками внутри подразделений;
* определение "функциональных портретов" должностей, требований к отдельным рабочим местам;
* анализ и рекомендации по оптимизации методов реализации функций;
* описание процесса внедрения нормативно спроектированных функциональной и организационной структур.

Должностная инструкция (описание рабочего места: задачи, подчиненность, права и обязанности, выполняемые функции, методы реализации функций, процедуры отчетности, процедуры работы с документами.

Должностные инструкции являются важной и неотъемлемой частью системы управления.

Они содержат набор функций (должностных обязанностей) и точные указания каждому сотруднику организации по их выполнению. Здесь придерживаются принципа: "Точное и полное описание организационных процедур деятельности каждого сотрудника компании может обеспечить ее надежное высокоэффективное функционирование". Целью этого процесса является повышение управляемости деятельностью компании.

При этом используют следующие методы по управлению:

* системный анализ;
* методный анализ;
* тренинги-семинары.

В результате реализации этих методов организационно-функциональная структура и система и должностных инструкций сможет позволить:

* наладить четкий механизм взаимодействия подразделений;
* создать у каждого сотрудника организации точное представление не только о его должностных обязанностях, но и методах их выполнения, что позволит экономить время на их выполнение;
* благодаря точному и детальному описанию каждой процедуры сотрудника снизить субъективность трактовки своих обязанностей и тем самым объективизировать весь процесс организационной деятельности;
* снизить вероятность возникновения непредвиденных (нештатных) ситуаций благодаря точному выполнению должностных инструкций;
* адекватно и эффективно реагировать на возникающие нештатные ситуации благодаря механизму адаптации, являющемуся неотъемлемой частью спроектированной системы управления.

**Разработка методики учета затрат и определения финансовых результатов**

Ключевым этапом работ по построению системы контроллинга на предприятии является разработка документа под названием Методика учета затрат и определения финансовых результатов (МУЗ). Этот документ закладывает основу построения корпоративной системы учета. В рамках его разработки выполняются следующие работы:

* построение единой для всех структурных подразделений классификации статей затрат;
* определение методики нормирования затрат для разделения затрат на экономически оправданные (полезные) и избыточные;
* создание методики расчета себестоимости продуктов и услуг компании;
* разработка методики определения финансового результата (прибыли) в разрезе структурных подразделений, видов бизнеса, услуг.

Для того чтобы построить такую методику и дать ее в руки руководителей предприятия, проводится предварительное обследование предприятия с различных точек зрения. Естественно, методика учета затрат не возникает на пустом месте - в качестве основы используется то лучшее, что уже наработано в Activity Based Costing, Direct Costing и пр. и апробировано в условиях отечественного хозяйствования.

В основе построения методики учета затрат для конкретного предприятия лежит подход, состоящий, несколько упрощенно, в следующем: предприятие делится на единообразно управляемые части - центры финансового учета (ЦФУ).

При этом вводятся в рассмотрение: центры прибыли, центры затрат и центры инвестиций.

Проявляется связь между различными видами деятельности и их долей в себестоимости продукции.

На этом же этапе формализуется финансовая схема организации: кому какие услуги оказываются (в том числе и внутри холдинга), каковы финансовые потоки. На основе анализа выполняется оптимизация финансовой схемы с точки зрения налогообложения при соблюдении всех требований законодательства за счет устранения налогооблагаемых внутренних оборотов и других методов.

**Разработка процедур подготовки и сдачи финансовой отчетности**

Это логическое продолжение предыдущего пункта. Кроме процедур и регламентов для создания первичных финансово-значимых документов, всегда есть необходимость в отчетах, справках, выборках, по различному агрегированных вторичных документах. Все необходимые для принятия решения документы и первичная информация должны поступать те места и тем людям, которые в них нуждаются.

Далее на основе методики учета затрат и определения финансовых результатов разрабатываются Регламент составления Бюджета Доходов и Расходов, Регламент составления и исполнения Бюджета Движения Денежных Средств и Процедура ценообразования компании. Разработка и последующее внедрение этих документов позволяет:

* планировать доходы и расходы компании для обеспечения ее безубыточности и прогнозирования финансового результата (что важно для оптимизации налогообложения);
* обеспечивать проведение разумной ценовой политики;
* на основании прогноза доходов и расходов планировать финансовые потоки
* предприятия и наладить платежную дисциплину.

Прокомментируем наиболее важные упомянутые выше документы и методики.

**Разработка методики составления Бюджета доходов и расходов (БДР)**

Разрабатывая Бюджет доходов и расходов, можно отталкиваться от той идеи, что из рыночных соображений бывает целесообразно планировать как безубыточность бизнеса предприятия на некоторый промежуток времени, так и убыточность (сводя ее, естественно, к минимуму). Цель БДР - связать доходы от возможной (прогнозируемой) реализации и расходы на создание продукции в необходимом количестве.

При создании БДР надо предварительно определить:

* нормы затрат по видам бизнеса;
* для центров затрат - минимальный уровень затрат (не связанный с размером бизнеса - для поддержания функционирования);
* объем реализации (в денежном выражении)

Чтобы определить эти показатели необходимо воспользоваться:

* процедурами определения норм затрат по каждому виду деятельности;
* процедурой разработки плана по реализации;
* процедурой определения сметы затрат по видам деятельности;
* другими необходимыми методиками и процедурами (вспомогательными).

Таким образом, определяется, что можно сделать для обеспечения безубыточности при данном уровне реализации и данном уровне производственных и непроизводственных издержек, полученных по методике учета затрат. При этом, имея БДР, можно принять решение о перераспределении ресурсов или скорректировать уровень того или иного вида бизнеса предприятия (ранжировать их по вложениям). Разработка методики составления Бюджета движения денежных средств (БДДС).

**Бюджет движения денежных средств создается на основе бюджета доходов и расходов.**

Бюджет движения денежных средств - это, в определенном смысле, - способ исполнения Бюджета доходов и расходов. В БДДС освещается решение вопросов с приоритетами оплаты, связываются входящие и исходящие платежи. БДДС, будучи составленным по определенной методике, включает в себя:

* график движения денежных средств;
* процедуру прохождения платежей.

Бюджет движения денежных средств позволяет в любой момент управлять ликвидностью предприятия, определять наличие и сроки появления свободных денежных средств, освобождает руководителя от работы с плановыми финансовыми документами (работа с внеплановыми, разумеется, остается).

**Проектирование методики ценообразования**

Это определение (на основе Методики учета затрат и Бюджета доходов и расходов) экономически обоснованных цен, которые принесут предприятию при заявленном объеме производства и реализации требуемые (запланированные) доходы.

**Проектирование системы оплаты труда**

На этом этапе предполагается выполнение следующих процедур:

* Возможен пересмотр или разработка штатного расписания;
* Перераспределение объемов работ между сотрудниками исходя из вновь утвержденного регламента учетного документооборота;
* Разработка и утверждение системы материального поощрения и нематериального стимулирования эффективного труда сотрудников.

**Проектирование плана счетов и типовых хозяйственных операций**

Следующим шагом к построению четкой модели бизнеса предприятия является разработка корпоративного плана счетов головной компании и планов счетов филиалов, которые позволяют получать данные в соответствии с Методикой учета затрат. Под планом счетов здесь понимается непосредственно классификация счетов и субсчетов, аналитический учет по счетам, типовые хозяйственные операции. Вполне возможно одновременное использование нескольких планов счетов, по-разному обслуживающих потребности предприятия в учете. В рамках работ по данному этапу все параметры производственно-хозяйственных операций классифицируются и находят свое отражение на счетах, субсчетах, в аналитике.

**Разработка регламента учетного документооборота**

Для запуска методики учета затрат в работу, необходимо создать "Регламент учетного документооборота". То есть определить, кто, чем и когда отчитывается, куда эти документы стекаются и что содержат. Понятно, что спроектировать и запустить систему документооборота, обслуживающую методику учета затрат заранее, то есть до формирования самой методики, нельзя.

Спроектировать систему документооборота означает погрузить учитываемые параметры в нужные документы, установить регламент создания и прохождения этих документов, сроки их сдачи, формы документов, а также определить круг лиц, которые ответственные за заполнение или принятие решения по этим документам.

Далее Регламент учетного документооборота утверждается руководством. После обучения специалистов желательно введение регламента приказом по предприятию. /5,6,7/

**Создание концептуального проекта информационной системы**

Одним из результатов системы контроллинга, кроме создания финансово прозрачной системы управления, является формулирование требований к Корпоративной Информационной Системе (КИС). Для адекватной автоматизации приведенных выше методик и процедур КИС должна отвечать, по крайней мере, следующему набору требований:

* Поддержка многофилиальности;
* Поддержка многих независимых планов счетов;
* Разделение между управленческим и бухгалтерским контуром;
* Возможность отражения в системе БДР и БДДС.

Кроме того, нельзя забывать об особенностях работы крупных предприятий нашей страны (большое количество сотрудников, многопрофильность бизнеса, сложная схема учредительства и получения дивидендов, широкая номенклатура товаров и услуг, большое количество поставщиков, потребителей, субподрядчиков, практика взаимозачетов и бартера и пр.). Более того, выбираемая КИС должна иметь возможность подстраиваться (конфигурироваться) под реалии будущего (законодательные, производственно-хозяйственные и иные), чтобы не стать тормозом в совершенствовании бизнеса завтра.

**1.4 РАСЧЕТ ЗАТРАТ В КОНТРОЛЛИНГЕ**

**Значение расчета затрат**.

Расчет затрат - необходимая часть экономической работы на предприятии, так как в его рамках для запланированной/фактически совершенной деятельности предприятия должны вскрываться экономические причины возникновения целевого результата и выявляться предпосылки для принятия управленческих решений.

Существенными недостатками традиционных методов расчета затрат являются:

* Недостаточное отражение экономических зависимостей производственного процесса, обусловленное:
* структурой расчета (выделяются цеховая, производственная и полная себестоимость);
* структурой исходной информации (часто расчет затрат основан на бухгалтерских данных).
* Недостаточная точность. Используемые при распределении косвенных затрат влияющие факторы (основная заработная плата, нормативное время работы оборудования, основные затраты на переработку) являются очень обобщенными критериями.

Несоответствие потребностям менеджеров в управленческой информации и недостаточная точность традиционного расчета себестоимости снижают пригодность информации по затратам для проведения контроля за реализацией запланированного и для принятия текущих корректирующих решений.

## Расчет затрат в контроллинге

Структура расчета затрат и методики расчета и распределения затрат по объектам калькуляции, предлагаемые концепцией контроллинга, обеспечивают расчет затрат, более адекватный потребностям менеджмента в информации по затратам.

Выделяют следующие направления расчета затрат:

* по видам (какие затраты возникли в процессе производства?);
* по местам возникновения затрат (где возникли затраты? Распределенные по сферам ответственности косвенные затраты легче контролировать, а также это промежуточный этап для более полного распределения издержек по их носителям (продуктам, договорам));
* по носителям затрат (зачем возникли издержки? Производственные затраты рассчитываются по реализуемым на рынке продуктам или внутрифирменной продукции).

Предлагаемые методы распределения косвенных затрат обеспечивают более точный расчет себестоимости за счет более гибкого (широкого) выбора влияющих на величину затрат факторов.

## Структурирование затрат

В расчете производственных затрат речь идет о расчете и распределении затрат, возникших в ходе производственного процесса предприятия, т.е. сначала необходимо структурировать расходы и вычленить не связанные с производством расходы, а также дополнительно учесть калькуляционные виды затрат.

Нейтральные расходы включают:

* расходы, не связанные с процессом производства (для промышленного предприятия это финансовые вложения в другие предприятия, приобретение ценных бумаг);
* случайные, но связанные с производственной деятельностью расходы (продажа имущества ниже балансовой стоимости);
* расходы, связанные с использованием разных методов оценки (превышение балансовой амортизации над калькуляционной).

Калькуляционные затраты могут включать калькуляционные проценты на собственный капитал, калькуляционные риски (периодизированные, а периодически возникающие потери, обусловленные рисками), превышение калькуляционной амортизации над балансовой.

Расчет затрат проводится для характерных производственных периодизированных калькуляционных затрат.

## Расчет затрат по видам

Виды затрат могут быть выделены в соответствии с производственными факторами или производственными функциями. Виды и состав затрат, выделяемых в соответствии с факторами производства:

* оплата труда (заработная плата, оклады, комиссионные, тантьемы, социальные выплаты);
* материальные затраты (сырье, материалы, комплектующие, амортизация зданий, оборудования);
* затраты на капитал (калькуляционные проценты);
* услуги (транспортные, консультационные услуги, энергоносители, услуги связи, страхования);
* обязательные платежи (налоги, сборы, пожертвования).

В соответствии с производственными функциями выделяют виды затрат, связанные:

* с обеспечением ресурсами;
* со складированием;
* с производством;
* с управлением;
* со сбытом.

Виды затрат могут быть разбиты на элементы. При этом учитывают, на какие участки производства, виды продукции или заказы приходятся элементы издержек. Так, заработная плата может включать заработную плату подсобных рабочих, занятых на складе сырья, заработную плату вспомогательного персонала, занятого в производстве продукции, заработную плату подсобных рабочих, занятых отгрузкой продукции. Критерий глубины детализации видов издержек - необходимая степень отражения реальной ситуации с издержками в проводимом расчете.

Затраты разделяют на прямые, непосредственно относящиеся к носителям затрат, и на косвенные, которые сначала распределяются по местам возникновения затрат (МВЗ), а затем по носителям затрат (НЗ).

## Расчет затрат по местам возникновения

### Структурирование МВЗ

Распределение косвенных затрат по МВЗ (цехи, отделы) предполагает их целесообразное выделение в самостоятельные объекты калькуляции.

Формирование МВЗ осуществляется по различным критериям: по сферам ответственности, по пространственным единицам, по производственным функциям, по расчетно-техническому критерию. Эти принципы могут быть скомбинированы. Так, крупные затратные сферы могут быть выделены по производственным функциям (производство), дальнейшее деление может производиться по видам деятельности (формовочная, литейная, сверлильный цех) или по пространственным единицам (цех № 1, цех № 2 и т.д.).

По расчетно-техническому критерию выделяют главные, вспомогательные и общезаводские МВЗ. Главные МВЗ выпускают основную реализуемую на рынке продукцию, и их затраты относятся непосредственно на НЗ с использованием калькуляционных ставок. Вспомогательные МВЗ (энергоцех, ремонтные подразделения, отдел подготовки производства и т.д.) изготавливают продукцию (оказывают услуги) для главных и общезаводских МВЗ. Издержки вспомогательных МВЗ перекладываются на получающие их продукцию МВЗ с помощью методов распределения продукции, потребляемой внутри предприятия. Общезаводские МВЗ относятся к сфере управления предприятием (плановый, финансовый, хозяйственный отделы, бухгалтерия, подразделения, занимающиеся сбытом, исследованиями рынка, и т.д.).

### Выбор базовых факторов для главных МВЗ

Важный принцип при структурировании МВЗ - стремление к обеспечению количественной зависимости между величиной затрат и причиной их возникновения (наличие базового фактора, от которого зависит величина затрат). Точность расчета затрат зависит от того, удастся ли найти для каждого МВЗ один или несколько базовых факторов (измерителей причинно-следственных связей между деятельностью МВЗ и издержками). Базовые факторы представляют собой величины, по отношению к которым переменные затраты соответствующего МВЗ изменяются пропорционально, при этом предполагается, что загрузка мощностей предприятия, а также цены и оплата труда персонала остаются без изменений.

Выделяют две основных группы базовых факторов: прямые базовые факторы, которые могут быть основаны на количестве проделанной работы (удельные показатели на единицу продукции, время обработки, единица веса), и косвенные базовые факторы, которые используются там, где отсутствует причинно-следственная связь между величиной затрат МВЗ и носителем издержек (для МВЗ, выполняющих функции закупок, управления, сбыта).

Различают стоимостные и количественные базовые факторы.

Стоимостные базовые факторы:

* заработная плата основных производственных рабочих;
* затраты на основные (сырьевые) материалы;
* себестоимость изготовления;
* стоимость используемых машин, зданий;
* стоимость запасов товаров.

Количественные базовые факторы:

* основное технологическое время оборудования или рабочего;
* потребление материалов (в кг);
* выпуск (в тоннах);
* площадь рабочих помещений (в кв. м);
* потребление воды (в куб. м);
* потребление электроэнергии (в кВт.ч).

Количественные базовые факторы предпочтительнее, поскольку они не зависят от колебаний рыночных цен.

Причинно-следственная связь между издержками МВЗ может быть гомогенной (затраты главного МВЗ пропорциональны одному базовому фактору) или гетерогенной (на величину издержек главного МВЗ оказывают воздействие различные факторы). Гетерогенная зависимость может возникать для различных величин серий (различное подготовительно-заключительное время, различное основное время), меняющихся договорных условий (разные издержки для обработки разных сортов материала).

Сложным оказывается выбор базовых факторов для общезаводских МВЗ. Возможные базовые факторы для них приведены в табл. 2

Таблица 2

|  |  |
| --- | --- |
| Место возникновения затрат | Базовый фактор |
| Сбыт, закупка | Количество обработанных заказов |
| Отдел рекламаций | Количество рекламаций |
| Отдел калькуляций | Количество калькуляций |
| Отдел электронной обработки информации | Количество файлов |

Структурирование МВЗ ориентируется на производственный процесс (сферы ответственности) и учитывает, кроме того, условия калькуляции по носителям затрат.

Это значит, что в каждом МВЗ должны группироваться, например, машины с приблизительно одинаковым поведением затрат на единицу работы. Это требование очень редко осуществимо практически. Поэтому необходимо найти компромисс между степенью точности результатов расчета издержек по местам их возникновения и сложностью процедур расчета. Необходимо четко представлять, насколько более детальная классификация мест возникновения затрат обеспечивает повышение точности расчетных данных и в какой мере она связана с усложнением расчета. Кроме того, следует оценить расходы, связанные с достижением повышенной точности результатов расчетов.

### Распределение затрат вспомогательных МВЗ

Особо сложная проблема при расчете затрат - это распределение затрат на продукцию, потребляемую внутри предприятия в ходе основного производственного процесса. Эта продукция создается на вспомогательных МВЗ. Затраты на производство этой продукции в целях точной калькуляции себестоимости должны быть распределены по МВЗ - получателям этой продукции.

Производство для внутреннего потребления рассчитывают и распределяют с использованием следующих методов:

* одностороннего расчета;
* пошагового расчета;
* линейных уравнений;
* фиксированных коэффициентов.

Метод одностороннего расчета - простейший и наименее точный. Он исключает взаимный обмен продукцией между вспомогательными МВЗ. Стоимость внутрифирменной продукции относят только на главные МВЗ. Сумма издержек вспомогательного МВЗ, относимого на главное МВЗ, равна произведению расчетного коэффициента распределения на количество продукции вспомогательного МВЗ, передаваемое данному главным МВЗ (табл. 3).

Таблица 3 Пример распределения затрат.

|  |  |
| --- | --- |
| Принимающие участки | Передающий участок |
|  | обслуживание помещений | энергоснабжение | ремонтная мастерская |
| Энергоснабжение | 100 кв. м | 10 000 кВтч | 100 ч |
| Материальное снабжение | 200 кв. м | 15 000 кВтч | 500 ч |
| Производственный цех | 600 кв. м | 250 000 кВтч | 1 000 ч |
| Управление | 100 кв. м | 5 000 кВтч | 50 ч |
| Итого передано продукции | 1 000 кв. м | 280 000 кВтч | 1 650 ч |
| Передано главным МВЗ | 900 кв. м | 270 000 кВтч | 1 550 ч |
| Первичные издержки МВЗ | 3 000 руб. | 11 000 руб. | 4 500 руб. |
| Коэффициенты распределения | 3 000/900 = 3,3 руб./кв. м | 11 000/270 000 = 0,41 руб./кВтч | 4 500/1 550 =2,90 руб./ч |

Метод пошагового расчета сравнительно несложен и обеспечивает достаточно малую погрешность результатов. Согласно этому методу частично учитывается взаимный обмен продукцией между вспомогательными МВЗ. Стоимость внутрифирменного производства начисляется на каждое последующее МВЗ в такой последовательности, чтобы в начале цепочки располагался участок, который получает наименьшее количество продукции от следующих за ним. В конце цепочки должно находится МВЗ, которое получает наибольший объем продукции от предыдущих.

Метод линейных уравнений позволяет наиболее точно учесть взаимный обмен продукцией для внутренних нужд. При таком обмене коэффициенты распределения стоимости собственного производства взаимно влияют один на другой. Поэтому все коэффициенты определяют, решая систему линейных уравнений.

При значительном числе МВЗ, которые взаимно обмениваются продукцией для внутренних нужд, возникает необходимость в применении специальных пакетов прикладных программ.

Для упрощения и ускорения процедур расчета стоимости производства для внутренних нужд применяют фиксированные коэффициенты распределения, действительные в течение нескольких плановых периодов. Их устанавливают на базе нормативных данных за прошлые периоды.

### Распределение затрат общезаводских МВЗ

Для распределения затрат общезаводских МВЗ по главным МВЗ используются базы распределения:

* прямые затраты на материалы (для МВЗ, связанных с материальными ресурсами);
* прямые затраты на оплату труда;
* суммарные прямые затраты;
* машинное время;
* полная производственная себестоимость (прямые затраты на материалы, прямая заработная плата, косвенные затраты на материалы, косвенные затраты на оплату труда).

### Схема расчета затрат по МВЗ

Расчет издержек по МВЗ проводится, как правило, в табличной форме с помощью листа расчета производственных затрат (см. табл. 4).

Таблица 4

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды затрат | Всего | Ремонтный цех | Транспортный цех | Цех № 1 | Цех № 2 | Управление | Отдел сбыта |
| Прямые материалы |  |  |  | - | - |  |  |
| Производственная заработная плата | - | - | - | - | - | - | - |
| Косвенные материалы | - | - | - | - | - | - | - |
| Энергия | - | - | - | - | - | - | - |
| Косвенная заработная плата | - | - | - | - | - | - | - |
| Услуги (по ремонтам) | - | - | - | - | - | - | - |
| Калькуляционная Амортизация | - | - | - | - | - | - | - |
| Калькуляционные проценты | - | - | - | - | - | - | - |
| Прочие затраты | - | - | - | - | - | - | - |
| Первичные затраты всего | - | - | - | - | - | - | - |
| Раскладка ремонтов - ремонтные работы: |  |  |  |  |  |  |  |
| в часах |  |  | - | - | - |  |  |
| в тыс. руб. | - |  | - | - | - |  |  |
| Сумма (после раскладки ремонтов) | - |  | - | - | - | - | - |
| Раскладка транспорта - расстояние: |  |  |  |  |  |  |  |
| в км |  |  |  | - | - | - | - |
| в тыс. руб. | - |  | - | - | - | - | - |
| Сумма (после раскладки ремонтов и транспорта) | - |  |  | - | - | - | - |
| Раскладка управленческих затрат |  |  |  | - | - |  |  |
| Раскладка сбытовых затрат |  |  |  | - | - |  |  |
| Результат (все затраты перенесены на главные МВЗ) |  |  | - | - |  |  |

## Расчет затрат по носителям

Существуют две основных формы отнесения издержек к их носителям: это простая калькуляция и постатейная калькуляция (путем расчета процентных надбавок). Их применение обусловливается производственной программой и технологией предприятия.

В случае массового производства применяется простая калькуляция. Суммарные издержки подразделения за период И (расчет может проводиться для всех издержек МВЗ и для отдельных их видов) делятся на совокупное количество произведенной продукции К.

Частное дает издержки на единицу производимой продукции и: и = И/К.

Этот метод предполагает отсутствие изменений запасов незавершенного производства и готовой продукции в целом по объекту калькуляции (МВЗ), поэтому может быть рекомендован для расчетов в рамках выпускающих один продукт главного МВЗ или для вспомогательных МВЗ.

Если выпускается несколько видов продуктов (сортов одного продукта), стоящих в определенном фиксированном стоимостном соотношении друг с другом, то применяется простая калькуляция с коэффициентами приведения. Необходимым условием является родственное формирование издержек продуктов, например, если используется один и тот же вид сырья, но разного качества, или же различается время обработки при использовании одного и того же технологического оборудования.

Постатейная калькуляция используется в том случае, когда на одном предприятии производятся различные виды продуктов с многоступенчатым производственным процессом с разными причинами возникновения (изменения) издержек и с изменениями складских запасов полуфабрикатов и готовой продукции.

Здесь издержки делятся на прямые, которые относятся к непосредственно к носителям издержек, и косвенные, которые распределяются с использованием выбранных базовых величин. Отправной точкой при составлении схемы распределения затрат по носителям издержек выступают продуктовые рыночные единицы (заказы/продукты).

Для предприятий с серийным производством и торговых предприятий на передний план выдвигается структура продуктов, для единичного производства это отдельные договоры. Непосредственно при распределении затрат по носителям издержек возникает необходимость переструктурировать реализуемые продукты.

**ГЛАВА 2. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОЛОГИИ КОНТРОЛЛИНГА НА ПРАКТИКЕ**

Основной задачей аптеки является обеспечение населения лекарственными средствами, предметами санитарии, гигиены и ухода за больными, перевязочными материалами, дезинфекционными средствами и другими изделиями медицинского назначения. Аптека осуществляет производственную, снабженческую, торговую, финансовую и хозяйственную деятельность.

Объемработы аптеки определяется двумя показателями:

1. Рецептурой, то есть количеством лекарственных средств, отпущенных по рецептам врачей и требованиям лечебно-профилактических учреждений;

2. Товарооборотом.

В зависимости от объема выполняемой работы в аптеке могут быть организованы следующие самостоятельные структурные подразделения.

1. Отдел запасов (в крупных аптеках) (03).

2. Рецептурно-производственный отдел (РПО).

3. Отдел готовых форм (лекарственных средств) (ОГФ, ОГЛС).

4. Отдел по безрецептурному отпуску (ОБО).

5. Отдел оптики.

Структурными подразделениями аптеки также являются аптечные пункты и аптечные киоски, находящиеся за пределами аптеки.

**2.1 ФУНКЦИИ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫЕ АПТЕКОЙ**

Производственная деятельность аптеки осуществляется на базе рецептурно-производственного отдела и заключается в изготовлении лекарственных средств по рецептам врачей и фасовке лекарственных средств в индивидуальные упаковки.

Снабженческая функция аптеки осуществляется в том случае, если аптека поставляет лекарственные средства и прочие товары аптечного ассортимента в лечебно-профилактические учреждения (больницы, поликлиники и др.).

Торговая функция аптеки является преобладающей. Она заключается в отпуске покупателям (физическим и юридическим лицам) товаров за наличный расчет, в порядке оптового отпуска, а также по льготным и бесплатным рецептам.

Финансово-хозяйственная деятельность аптеки заключается в создании оптимальных условий для получения максимального объема прибыли.

Несмотря на то, что в настоящее время, аптека по сути является торговым предприятием, все же существует ряд особенностей, не позволяющих однозначно отнести аптечный бизнес к торговле. Основной причиной этого является специфический характер ассортимента товаров, реализуемых в аптеке. Это обстоятельство оказывает влияние на:

1. уровень торговой надбавки;

2. структуру ассортимента;

3. величину и структуру издержек.

Частные аптеки, как правило, не занимаются изготовлением и фасовкой лекарственных средств, а также отпуском наркотических, сильнодействующих и ядовитых лекарственных препаратов. В ассортименте таких аптек редко встречаются специфические лекарственные средства. Кроме того, частные аптеки не реализуют медикаменты в порядке льготного и бесплатного отпуска. Ассортимент данной сети аптек полностью ориентирован на получение прибыли.

В зависимости от формы собственности, объема и видов деятельности аптеки и ряда других факторов, по-разному будут расставлены акценты в общей системе управления аптекой.

Выделим ряд наиболее важных элементов системы управления:

1. Экономический анализ деятельности предприятия;

2. Управление персоналом;

3. Бизнес-планирование;

4. Проведение маркетинговых исследований.

Экономический анализ деятельности аптеки помимо самостоятельного значения также является базой для последующего составления бизнес-плана.

Для того чтобы понять место экономического анализа в системе управления аптекой, вначале необходимо рассмотреть движение информационных потоков на предприятии.

На данном этапе управленческий персонал осуществляет следующие функции:

1. оперативно отслеживает изменения в законодательстве с целью внесения соответствующих корректив в деятельность предприятия;

2. осуществляет контакты с местными и вышестоящими органами управления фармацевтической деятельностью;

3. контролирует соблюдение налоговой дисциплины;

4. ведет работу с акционерами;

5. на макро-уровне решает вопросы о поставках товаров.

Передача данных статистической отчетности в органы государственной статистики, а также взаимодействие с единой информационной сетью (справка о наличии медикаментов), как правило, не требует вмешательства управленческого персонала.

Аптека представляет собой сравнительно небольшое предприятие, и управленческие функции осуществляются непосредственно директором аптеки. Если аптека крупная и имеет много подразделений, то часть управленческих функций может выполняться заместителями руководителя.

К руководителю информация поступает как от внешних, так и от внутренних источников. По отношению к директору внутренними источниками информации являются бухгалтерия, подразделения аптеки и персонал предприятия.

Внешними источниками информации являются органы государственной власти, акционеры или собственники аптеки (не принимающие непосредственного участия в деятельности предприятия), покупатели, а также фирмы-поставщики и прочие контрагенты (например, фирмы, оказывающие информационные, консалтинговые, ремонтные, строительные и другие услуги).

**2.2 ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ В ОРГАНИЗАЦИИ. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ**

**Схема информационных потоков между руководителем аптеки и источниками управленческой информации:**

1. Директор - бухгалтерия. В бухгалтерии любого предприятия собирается всесторонняя информация о его деятельности. С точки зрения пригодности для целей управления директору могут понадобиться:

данные бухгалтерской отчетности;

данные о состоянии расчетов с поставщиками и покупателями;

данные о товарообороте;

данные об издержках;

информация о финансовой деятельности предприятия;

другая информация учетного характера.

2. Директор - подразделения. На данном этапе директору может потребоваться следующая информация:

данные о товарообороте данного подразделения;

данные о структуре ассортимента данного подразделения;

информация о трудозатратах в данном подразделении;

данные о качестве обслуживания в данном подразделении;

другая информация управленческого характера.

3. Директор - персонал. На этом этапе директор контролирует трудовую деятельность коллектива в целом. Одновременно решаются вопросы подбора и перестановки кадров.

4. Директор - поставщики. В рамках данного информационного потока директора может интересовать следующая информация:

общее количество организаций, обеспечивающих поставку товаров в аптеку;

величина и динамика абсолютных показателей кредиторской задолженности;

удельный вес доли каждого поставщика в общем объеме кредиторской задолженности;

условия поставок и расчетов, сложившиеся на предприятии;

другая информация о поставщиках.

5. Директор - покупатели. Если рассматривать данный информационный поток в широком понимании, то в его рамках директор получит следующую информацию:

* структуру и динамику покупательского спроса;
* состояние расчетов с покупателями (особенно расчетов за медикаменты, отпущенные по бесплатным и льготным рецептам);
* абсолютную величину, структуру и динамику дебиторской задолженности;
* информация о масштабах неудовлетворенного спроса;
* структуру реализации (информация об удельных весах разных видов реализации в товарообороте аптеки).

6. Директор - органы власти. Информационное взаимодействие с органами власти подразумевает своевременное доведение до сведения дирекции изменений в налоговом, гражданско-правовом законодательстве, а также принятия разнообразных подзаконных нормативных документов (например, писем местного комитета фармации).

Рассмотрим подробнее информационные потоки внутри аптеки.

Каждое подразделение получает информацию и из внешних и из внутренних источников. Но информация, получаемая, например, от поставщиков подразделением аптеки, бухгалтерией и директором буде разной. Каждое подразделение накапливает "свою" информацию. Далее разные информационные "блоки" складываются и дают полную картину деятельности аптеки в широком смысле.

Информационный поток, предназначенный для дирекции, рассмотрен выше, поэтому подробнее остановимся на двух других звеньях системы.

К "Подразделениям" отнесены все отделы аптеки, занятые основной деятельностью.

Рассмотрим подробно содержание каждого информационного потока, замыкающегося на подразделении аптеки.

1. Подразделение - дирекция. Нисходящий информационный поток к подразделению заключается в руководстве его деятельностью дирекцией. От подразделения руководству передается следующая информация:

объем реализации;

данные о неудовлетворенном спросе;

структура реализации.

2. Подразделение - бухгалтерия. Взаимодействие с бухгалтерией заключается в передаче данных о поступивших и реализованных товарах. Все подразделения составляют товарные отчеты. Каждый товарный отчет содержит информацию, как правило, за три календарных дня. Принятые отделом льготные и бесплатные рецепты подлежат отдельному учету внутри подразделения. Данные из рецептов должны ежедневно вноситься в специализированную программу учета льготных рецептов. Полученная база данных по льготному отпуску представляет аналитический интерес. Её ценность с точки зрения экономического анализа будет рассмотрена ниже.

По данным отпуска по льготным и бесплатным рецептам за каждый день автоматически формируются реестры, которые затем вместе с рецептами передаются в бухгалтерию.

3. Подразделение - другие подразделения. В аптеке нередко бывает ситуация, когда товар в подразделение поступает от других подразделений. Если в аптеке имеется отдел запасов, то товар от поставщиков вначале поступает в него. Затем из отдела запасов товар по накладным передается в подразделения, где и подлежит реализации. В случае, если товар длительное время не реализован, то он возвращается в отдел запасов, который далее либо, если это возможно, возвращает товар поставщику, либо ищет другие варианты реализации.

Если отдел запасов в аптеке отсутствует, то заказом товара у поставщиков занимается руководство каждого подразделения. В этом случае нередко движение товаров между отделами, которое оформляется накладными на внутреннее перемещение.

4. Подразделение - поставщики. Этот информационный поток содержит данные о поставщиках, вариантах предлагаемых ими условий поставок, расчетов, сравнительный анализ прайс-листов и т. д..

5. Подразделение - покупатели. Подразделение предоставляет покупателям информацию:

о наличии товаров в аптеке,

о наличии товаров в аптеках населенного пункта;

о ценах на товары, их синонимы, аналоги.

От покупателей поступает информация о структуре и динамике спроса, а также о неудовлетворенном спросе.

Бухгалтерия аптеки является максимально информационно насыщенным звеном аптеки.

Сюда стекается учетная информация от всех подразделений, здесь поступившая информация обобщается, регистрируется, систематизируется, анализируется. Представленная в требуемом формате учетная информация служит в дальнейшем для принятия управленческих решений.

С целью дальнейшего использования для решения аналитических задач, бухгалтерская информация может быть систематизирована по следующим блокам:

расчеты с поставщиками;

расчеты с покупателями;

расчеты с персоналом по оплате труда;

основные фонды аптеки;

движение товаров и товарные запасы;

издержки обращения;

бухгалтерская отчетность.

Все эти блоки имеют самостоятельное аналитическое значение.

Получив представление о том, как проходят информационные потоки в аптеке, следует обозначить на каком этапе какие аналитические исследования следует проводить.

Во избежание излишней на данном этапе изложения детализации, за основу можно принять схему внутреннего информационного потока в аптеке.

Аналитические исследования должны проводиться не только на этапе передачи данных из одного блока в другой, но и внутри каждого блока.

В подразделениях реализуются следующие направления анализа:

анализ структуры и динамики товарных запасов;

анализ трудозатрат сотрудников подразделения и эффективности его деятельности;

элементы анализа спроса и предложения.

В бухгалтерии осуществляются следующие виды анализа:

анализ расчетов с поставщиками и покупателями;

анализ эффективности использования активов аптеки, в особенности, оборотных активов;

анализ структуры и динамики издержек обращения:

анализ бухгалтерской отчетности аптеки.

В дирекции аптечного предприятия должна анализироваться динамика развития аптеки в целом. Так как неотъемлемой функцией дирекции является перспективное планирование деятельности предприятия, на этом участке осуществляется прогнозный анализ, который далее ложится в основу бизнес – плана.

Вся информация, изложенная выше является информационной базой для проведения функционально – стоимостного анализа. Первым этапом проведения ФСА является выделение основных бизнес – процессов.

Основными бизнес – процессами в ООО «Оберег» являются:

1. Проведение анализ деятельности аптеки;

2. Управление персоналом;

3. Планирование деятельности (бизнес – планирование, бюджетирование, маркетинговые исследования);

4. Снабжение аптеки лекарственными средствами;

5. Реализация товаров через торговые подразделения;

6. Выполнение финансовых операций.

Теперь рассмотрим бюджет затрат ООО «Оберег» на 9 месяцев 2010 года:

Таблица 2. Бюджет затрат(руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование затрат | Предполагаемые затраты за месяц | Планируемые затраты на I кв. 2010 г. | Планируемые затраты на II кв. 2010 г. | Планируемые затраты на III кв. 2010 г. | Планируемые затраты на 9 месяцев 2010 г. |
| Переменные затраты |
| Закупка медикаментов | 2606,94 | 7820,82 | 7820,82 | 7820,82 | 23462,42 |
| Транспортные расходы | 2050 | 6150 | 6150 | 6150 | 18450 |
| Затраты на электроэнергию | 30 | 90 | 90 | 90 | 270 |
| Постоянные расходы |
| Расходы на рекламу и продвижение | 600 | 1800 | 1800 | 1800 | 5400 |
| Командировки | 500 | 1500 | 1500 | 1500 | 4500 |
| Зарплата персонала | 4765 | 14295 | 14295 | 14295 | 42885 |
| Начисления на зарплату персонала | 1763,05 | 5289,15 | 5289,15 | 5289,15 | 15867,45 |
| Коммунальные услуги | 1000 | 3000 | 3000 | 3000 | 9000 |
| Канцелярские товары | 100 | 300 | 300 | 300 | 900 |
| Телефон | 800 | 2400 | 2400 | 2400 | 7200 |
| Аккредитация и разрешительные документы | 11660 | 11660 | 0 | 0 | 11660 |
| Охранная и пожарная сигнализации | 200 | 600 | 600 | 600 | 1800 |
| Оплата банковских услуг | 200 | 600 | 600 | 600 | 1800 |
| Амортизация | 1752,92 | 5258,76 | 5258,76 | 5258,76 | 15776,28 |

В результате функционально-стоимостного моделирования было получено распределение месячных стоимостных затрат, связанных с выполнением основных бизнес-процессов в ООО «Оберег» (Рис. 1, 2).

**Рис. 1. Распределение месячных трудозатрат, связанных с выполнением бизнес – процессов в ООО «Оберег».**

Благодаря данному типу оценок можно сделать вывод что наиболее емкими бизнес – процессами в фирме являются реализация товара и снабжение, что вполне закономерно для торговых организаций, затем идет анализ деятельности и планирование – эти бизнес – процессы являются весьма важными для управления деятельностью любой организации. Полученное соотношение является оптимальным для данной организации.

Следующий этап – оценка трудозатрат структурных подразделений (рис. 3.):

* администрация (проведение анализа деятельности, управление персоналом);
* финансовый отдел (выполнение финансовых операций);
* коммерческий отдел (планирование деятельности, снабжение);
* непосредственно аптека (реализация).

**Рис. 2. Оценка стоимостных затрат ООО «Оберег» за месяц.**

Из проделанной оценки делаем вывод что наиболее загруженными являются практически все отделы, за исключением финансового. Поэтому наиболее целесообразным будет возложение функций контроллинга именно на этот отдел, а в роли главного контроллера будет выступать главный бухгалтер фирмы.

Следующим этапом является распределение бизнес – процессов на:

* управляющие (проведение анализа деятельности, управление персоналом);
* основные (снабжение, реализация);
* вспомогательные (планирование, выполнение финансовых операций).

А также анализ их соотношения (рис. 4.).

**Рис. 3. Оценка трудозатрат структурных подразделений ООО «Оберег» за месяц.**

Из проделанной оценки видно что максимальные значения показателей времени и средств приходятся на выполнение основных бизнес-процессов, связанных с реализацией товаров и снабжением.

Для осуществления оперативного управления необходимо выделить центры ответственности. Под центром ответственности здесь понимается, как уже отмечалось ранее, сегмент предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

В ООО «Оберег» выделены следующие центры ответственности:

* центры дохода (аптека);
* центры прибыли (коммерческий отдел);
* центры затрат (администрация, финансовый отдел).

На Рис. 5 приведена диаграмма оценки по центрам ответственности, на которой представлены планируемые показатели доходов, затрат и прибыли фирмы на определенный промежуток времени, а именно на 9 месяцев 2010 года.

**Рис. 4. Оценка бизнес-процессов.**


#### Рис. 5. Оценка центров ответственности ООО «Оберег»

Из рисунка 5 видно что в стоимостном выражении размер прибыли невелик, однако если мы проанализируем соотношение прибыль/затраты, то мы увидим что полученная прибыль до уплаты единого налога является наценкой, установленной в размере 37,5%. Законодательно установленный предел наценки для аптечных учреждений составляет 40%, поэтому делаем вывод что полученный результат не так уж плох.

2.3 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ВНЕДРЕНИЮ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛНГА НА ПРИМЕРЕ ООО «ОБЕРЕГ»

Торговые предприятия имеют экономические характеристики, существенно отличающие их от производственных предприятий. Нам предстоит определить, является ли это препятствием для применения контроллинга на торговых предприятиях или нет.

Основной источник дохода торговых предприятий - это наценка. С помощью наценки они покрывают свои издержки обращения и получают прибыль. Наценка превращается в наличные денежные средства при реализации товаров. В отличие от производственных МП, перед торговыми не стоит проблема выбора способа определения выручки по "оплате" или по "отгрузке". Деятельность торговых МП основана на кассовом методе определения выручки, так что альтернативы у нас нет. Однако и расчет издержек обращения мы будем вести по кассовому методу, так как это значительно облегчает бухгалтерии составление нашей новой схемы производственной отчетности.

Как уже отмечалось ранее главной задачей контроллинга на ООО «Оберег» должны стать определение минимально возможного процента наценки к стоимости товара и определение целесообразности функционирования той или иной торговой точки в райцентре и на периферии. Налогообложение предприятия предельно упрощено, так как оно облагается единым налогом.

Издержками обращения для МП являются следующие расходы: заработная плата продавцов и бухгалтера, содержание помещений, арендная плата, амортизация собственных зданий и торгового оборудования, затраты на охрану, транспортные расходы, включающие в себя затраты на ГСМ и обслуживание. Само собой, основные расходы предприятие несет по закупке товаров. Контроллинг для МП, занимающегося розничной торговлей, должен по-видимому, решать следующие задачи:

1. давать руководству возможность анализировать свои доходы и расходы как в разрезе структурных подразделений (торговых точек), так и в целом по предприятию;
2. получать эту информацию как можно более оперативно;
3. планировать свои доходы и расходы;
4. определять минимально возможную наценку на закупленные товары.

При этом новая система отчетности должна быть как можно более простой и наглядной и отнимать у бухгалтера предприятия как можно меньше времени на ее составление.

Для составления новой системы отчетности мы возьмем за основу систему отчетности по книге немецких специалистов Р.Манна и Э.Майера "Контроллинг для начинающих", и отталкиваясь от нее, попробуем составить свою систему отчетности для ООО «Оберег».

Вот схема, рекомендованная немецкими специалистами:

0. Объем производства в рабочих часах.

1. Оборот-брутто без НДС.

2. Факторы уменьшения прибыли.

3. Оборот-нетто.

4. Изменение запасов

5. Общая производительность.

6. Затраты материалов и услуги со стороны.

7. Предварительный итог без стр. 04=общая прибыль.

8. Плата за основную производственную работу.

9. Затраты на отпуск товаров.

10. Производственные затраты (стр. 06 + стр. 08 + стр. 09)

11. Сумма покрытия 1 (стр. 03 - стр. 10)

12. Оклады, зарплата предпринимателя.

13. Проценты.

14. Промежуточная сумма между стр. 12 и 13 (стр. 11 - стр. 12 - стр. 13)

15. Затраты на содержание производственных помещений без арендной платы.

16. Арендная плата.

17. Транспортные расходы.

18. Амортизационные отчисления.

19. Текущий ремонт и прочие расходы.

20. Затраты на организацию группы 1 (сумма строк 12, 13, 15 - 19)

21. Сумма покрытия 2 (стр. 11 - стр. 20)

22. Затраты на организацию группы 2.

23. Сумма покрытия 3 = итог деятельности (предварительная, без стр. 04)

24. Сверочный итог для стр. 04 и т.д.

25. Прибыль/убыток с учетом стр. 04.

Для простоты рассмотрения и расчетов отметим что наше торговое МП только начинает свою деятельность и остатков не имеет.

Рассмотрим по порядку элементы вышеприведенной таблицы.

**Элемент 00. "Объем производства в рабочих часах"** в нашем случае будет равен рабочему времени продавцов, которое не меняется в зависимости от изменения количества товара, находящегося в торговле. Это рабочее время будет изменяться в зависимости от количества продавцов и торговых точек МП. В торговой деятельности это не окажет воздействия на уровень наценки на товар.

**Элемент 01. "Оборот-брутто без НДС"** будет в данном случае являться товарооборотом предприятия, а так как МП уплачивает единый налог, то НДС в товарообороте отсутствует.

**Элемент 02. "Факторы уменьшения прибыли"** - возврат товаров, списание быстро портящихся нереализованных товаров. Наличие таких расходов нежелательно, но в силу специфики торговли лекарственными средствами могут иметь место. Следует, однако, учесть, что схема немецких специалистов была разработана для учета выручки по отгрузке, а мы, используя кассовый метод, вполне можем отказаться от расчета этой строки, так как итоговая кассовая выручка уже сама в себе будет учитывать эти виды потерь. Отсюда следует сделать вывод, что оборот-брутто и оборот-нетто в нашей новой системе отчетности будут означать одно и то же.

**Элемент 04. "Изменение запасов"** - для нас не подходит. Торговля, по сути дела, и есть одно сплошное изменение запасов. Поэтому эту строку мы тоже не будем использовать.

В результате того, что из пяти начальных строк рекомендуемой немецкими специалистами таблицы отчетности мы отказались от четырех, то и от пятой строки тоже придется отказаться, так как она все равно будет равна обороту-брутто без НДС.

А вот **Элемент 06. "Затраты материалов и услуги со стороны"** необходимо заменить на элемент "**Закупленные товары**". Тогда **Элемент 07. "Общая прибыль"** даст нам превышение полученных денежных средств над затраченными на покупку товаров для продажи. Это не будет реализованное наложение, так как выручка от продажи части товаров будет сопоставляться с затратами на закупку всех товаров за месяц. Но полученный результат дает нам возможность установить, сколько остается у нас денежных средств, чтобы покрыть оставшиеся затраты - издержки обращения и получить прибыль. По смыслу рассматриваемой и перерабатываемой нами схемы отчетности немецких специалистов - это сумма покрытия 1. Почему так получилось? Почему что у нас не оказалось необходимости в элементе таблицы "**Производственные затраты**"? Потому, что в производственных МП затраты на материал, услуги, заработную плату, затраты на отпуск товаров являются переменными затратами и оказывают непосредственное воздействие на изготавливаемый продукт. В торговом же предприятии издержки обращения будут являться постоянными и условно-постоянными расходами, т.е. относиться к затратам на организацию групп 1 и 2. Таким образом, вместо **Элемента N 07. "Общая прибыль"** мы запишем **Элемент N 11** **"Сумма покрытия 1"**.

А теперь перейдем к рассмотрению затрат на организацию группы 1. Разделение затрат между элементами "**Затраты на организацию группы 1**" и "**Затраты на организацию группы 2**" будет происходить в зависимости от того, относятся ли эти затраты на каждую торговую точку МП отдельно или их можно отнести только ко всему МП в целом. Такое разделение необходимо нам для составления 2-го уровня отчетности.

Немецкие специалисты считают, что формирование отчетности на 2-м уровне возможно осуществлять исходя из 3-х принципов дифференциации:

* по продукции и группам продукции;
* по клиентам (покупателям) или группам клиентов;
* по сферам ответственности внутри предприятия.

В нашем случае составление 2-го уровня отчетности по продукции потребовало бы чрезвычайно больших затрат труда, по покупателям - просто нереально, естественно, что нам остается составление 2-го уровня отчетности по сферам ответственности внутри предприятия, т.е. по торговым точкам на территории района.

Исходя из вышеизложенного, затраты на организацию группы 1 в нашем случае будут следующими.

**Элемент N 12 "Оклады, зарплата предпринимателей"** - в этот элемент мы включим зарплату рядовых продавцов, грузчиков и т.п., а зарплату главного бухгалтера и оклад руководителя отнесем к затратам на организацию группы 2, так как они будут относиться ко всему МП в целом, и их нельзя разбить по отдельным торговым точкам.

**Элемент N 13 "Проценты"** мы перенесем в затраты на организацию группы 2 по тем же причинам. Элемент N 14 будет в связи с этим исключен.

При разработке новой системы отчетности для торговых МП попробуем применить другую систему расчета коэффициентов покрытия, которые в данном случае будут коэффициентами наценки.

**Элемент N 15** в нашем случае будет обозначать коммунальные платежи за использование помещений.

**Элемент N 16** - арендная плата, если под торговую точку используется не собственное помещение, а арендованное.

**Элемент N 17** - "транспортные расходы" - будет содержать в себе затраты на ГСМ для транспортного обслуживания отдельной торговой точки, если она находится на периферии.

**Элемент N 18** "Амортизационные отчисления" будет включать в себя амортизацию имущества торговой точки: самого здания, прилавков, холодильников и т.п. Это единственный элемент, который нашему кассовому методу учета затрат не поддается и в нашей схеме он будет учитываться в такой же сумме, что и в финансовом учете.

В связи со спецификой торговой деятельности введем дополнительные элементы:

* **Элемент N 19** "Патент" - так как затраты на налогообложение осуществляются по каждой торговой точке отдельно, и с закрытием или открытием новой торговой точки соответственно снижаются или увеличиваются затраты на покупку патента.
* **Элемент N 20** "Текущий ремонт и прочие расходы" будет включать в себя расходы собственно на ремонт и прочие мелкие расходы.

Затраты на организацию группы 1 фактически представляют собой постоянные затраты каждой отдельной торговой точки. Эти расходы зависят от существования торговой точки и с ее закрытием они исчезают. Окончательным результатом для такой точки в нашей схеме станет сумма покрытия 2. Она означает ту сумму средств, которую представляет в "общий котел" МП для покрытия оставшихся затрат предприятия и получения общей прибыли каждое хозяйственное подразделение. Сумма покрытия 2 означает эффективность функционирования торговой точки и целесообразность ее дальнейшего существования.

Однако, наше МП имеет еще постоянные расходы, которые относятся ко всему МП.

В отечественной практике такие затраты назывались общехозяйственными, в немецкой системе контроллинга - "Центр". В нашей схеме отчетности можно использовать 2 варианта: во-первых, объединить все эти затраты под одной строкой "Затраты на организацию группы 2", во-вторых, можно расшифровать эти затраты: это будут оклады, зарплата руководителя и проценты по банковскому кредиту, которые мы перебросили из строк 12 и 13, а также транспортные расходы, включающие в себя затраты на ГСМ - доставка товаров из областного центра в Славянск, техническое обслуживание автотранспорта, и прочие, тому подобные, расходы. Для простоты расчета можно избрать первый вариант, а для большей точности - второй.

Сумма покрытия 3 - итог деятельности - получается путем вычитания из суммы покрытия 2 затрат на организацию группы 2. Это прибыль нашего торгового МП.

Для того, чтобы согласовать ее с итогом финансовой деятельности предприятия, мы введем элемент N 25 - "Сверочный итог", где будут данные о доходах от реализации основных средств, ценных бумаг, дивиденды и т.п. После этого остается добавить в нашу новую схему отчетности всего одну строку - "Прибыль/убыток". Она будет отражать общий итог производственно-финансовой деятельности предприятия.

Таким образом, после последовательного рассмотрения таблицы немецких специалистов и приложения ее возможностей к целям и задачам нашего МП, мы получили новую схему отчетности для него.

Новая схема отчетности для ООО «Оберег»:

* 1. Оборот-брутто (товарооборот).
	2. Закупленные товары.
	3. Сумма покрытия 1.
	4. Заработная плата работников.
	5. Затраты на содержание производственных помещений без арендной платы.
	6. Арендная плата.
	7. Транспортные расходы (ГСМ).
	8. Амортизационные отчисления.
	9. Патент.
	10. Текущий ремонт и прочие расходы.
	11. Затраты на организацию группы 1 (сумма строк 04-10).
	12. Сумма покрытия 2 (стр. 03 - стр. 11).
	13. Зарплата администрации.
	14. Проценты по банковскому кредиту.
	15. Транспортные расходы (ГСМ и техобслуживание).
	16. Прочие общехозяйственные расходы.
	17. Затраты на организацию группы 2.
	18. Сумма покрытия 3 - итог деятельности.
	19. Сверочный итог.
	20. Прибыль/убыток.

Это схема 1-го уровня отчетности, т.е. та, которая применяется ко всему предприятию в целом. В то же время, нами уже выбрана принципиальная основа для создания схемы 2-го уровня отчетности - это отдельные торговые точки МП.

Схема 2-го уровня отчетности будет выглядеть так:

Таблица 3.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | **1-я торговая точка** | **2-я торговая точка** | **В целом по предприятию** |
| За месяц | Нарастающим итогом | За месяц | Нарастающим итогом | За месяц | Нарастающим итогом | За месяц |
| Январь |  |  |  |  |  |  |
| Февраль |  |  |  |  |  |  |
| Март |  |  |  |  |  |  |
| Апрель |  |  |  |  |  |  |
| И т.д. |  |  |  |  |  |  |

Начиная со строки 01 и до строки 12 включительно, по всем строкам и графам, будут присутствовать числовые значения. Со строки 13 данные будут находиться только в графе "Итого по предприятию".

Составленную схему уже можно использовать для сравнения экономической эффективности деятельности различных торговых точек одного МП, а так же для решения вопроса о целесообразности их функционирования. Итоговые данные по каждой графе, которые для отдельных торговых точек будут являться суммой покрытия 2, а в целом по предприятию - суммой покрытия 3, потенциально будут отрицательными, так как весь закупленный в течение месяца товар за этот же месяц реализовать не удастся. А это приведет к отрицательному значению суммы покрытия 1, и все остальные суммы покрытия также будут отрицательными.

Следовательно, более эффективной торговой точкой будет та, где отрицательные суммы будут наименьшими.

Почему торговое предприятие будет иметь отрицательную прибыль (в данном случае это условное понятие)? Потому, что закупленный товар у МП является не потенциальной прибылью, а потенциальным убытком. И действительно, предприятие меняет более ликвидные средства - наличные деньги - на менее ликвидные - товары. Товары могут испортиться, потерять срок годности, просто не быть востребованы, и МП потеряет средства, которые в них вложило. Возможность не продать товар более вероятна, чем возможность его реализации. Следовательно, потенциальный убыток более вероятен, чем прибыль. Правда, убыток этот условный, применяется только в нашей системе отчетности. Но наша система производственного учета и не претендует на сопоставимость ее данных с данными финансового учета, который имеет свое назначение.

Наша же система решает другие задачи и предназначена для других целей.

Целесообразность функционирования торговой точки можно проверить, помимо того, если из товарооборота вычесть ее издержки обращения, т.е. затраты на организацию группы 1. Если сумма получается положительной, то она означает, что торговая точка обеспечивает свое функционирование и оставляет средства на закупку нового товара, покрытие затрат на организацию группы 2 и получение финансовой прибыли. Такая торговая точка имеет право на существование, в случае же противоположного результата стоит подумать о ее ликвидации.

Для того, чтобы сгладить колебания закупок товара и товарооборота, целесообразно ввести в схему 2-го уровня отчетности графу "Нарастающим итогом".

Руководитель должен видеть не только картину вещей за месяц, но и общее положение дел за истекший период года. Нельзя принимать принципиальные решения по данным одного месяца, для этого необходимо изучить данные хотя бы за квартал. А вот для принятия решения по минимальному уровню наценки на предстоящий месяц нам понадобятся именно месячные данные.

Наценка за месяц должна как минимум покрывать издержки обращения за месяц. Но так как мы сначала определяем торговую наценку, а потом начинаем торговать, то для расчета минимальной наценки будут использоваться плановые показатели новой системы отчетности.

Например, расходы, которые предприятие оплачивает авансом вперед на несколько месяцев, на предстоящий месяц необходимо запланировать в той доле, которая на этот месяц приходится. Это можно отнести к таким расходам, как оплата единого налога (покупка патента).

Казалось бы, здесь возникает противоречие. В нашей новой системе отчетности мы собираемся использовать только фактически оплаченные расходы и фактически полученные доходы (кассовый метод). Из этого вытекает, что патент, например, оплаченный вперед за 3 месяца, будет учтен в нашей отчетности в затратах в том месяце, когда произошла фактическая оплата, а не будет распределяться на 3 месяца. В то же время, в процессе планирования и расчета минимальной наценки такое распределение будет необходимо.

Нам необходимо обойти это противоречие. Во-первых, фактическое положение дел будет сравниваться как с предыдущим отчетным периодом (месяцем), так и рассматриваться нарастающим итогом (в соответствующих графах на 2-м уровне отчетности). При рассмотрении экономического положения МП нарастающим итогом увеличение затрат в одном отчетном периоде из-за необходимости авансовых выплат будет нивелировано отсутствием таких выплат в других отчетных периодах.

Во-вторых, плановые расчеты необходимы нам для расчета минимальной наценки, а это совсем не значит, что предприятие будет придерживаться именно такой наценки, наоборот, уровень торговой наценки будет ограничен платежеспособным спросом населения. И плановые расчеты уже в принципе не могут совпадать с фактическими показателями. Поэтому плановые расчеты в нашей новой системе отчетности несут совсем другую функциональную нагрузку, здесь они определяют минимально возможный уровень наценки.

Итак. Расчеты минимальной наценки будут осуществляться в целом по предприятию, т.к. рассчитывать отдельно наценку для каждой торговой точки невозможно, во-первых, из-за отсутствия в их затратах затрат на организацию группы 2, а во-вторых, из-за чрезмерной сложности ведения подготовительного учета в этом случае. Таким образом, для расчета минимальной наценки нам остается последняя графа нашей новой системы отчетности - "В целом по предприятию".

Казалось бы, нет ничего проще, чем рассчитать минимальную наценку. Для этого достаточно разделить сумму затрат - издержек обращения, которые нами запланированы на предстоящий месяц на сумму планируемых нами закупок товара.

Действительно, это будет минимально возможная наценка, так как при получении меньшей суммы МП с неизбежностью будет тратить на издержки обращения часть стоимости закупленных ранее товаров, а это приведет к проеданию вложенных в торговлю средств.

Однако такой расчет содержал бы в себе изначально нереальную установку.

Почему? Потому, что возместить с помощью наценки понесенные издержки обращения можно будет только при одном условии - если продать все закупленные товары. А это нереально. Здесь для руководителя наступает самый ответственный момент. Он должен проявить свои предпринимательские способности, опыт, знания и, наконец, интуицию, для того, чтобы определить, какая часть закупленных товаров будет продана. Назовем эту долю коэффициентом реализации. В зависимости от этого коэффициента произойдет увеличение процента наценки на реализуемые товары. Например, при 50-процентном уровне реализации процент наценки увеличивается вдвое, при 30-процентном - примерно втрое.

Таким образом, схема планирования для торгового МП будет выглядеть следующим образом: планирование минимальных издержек обращения - планирование минимальной наценки - планирование минимального товарооборота. Но такой путь более вероятен в случае, когда МП является монополистом в своем секторе рынка. Однако для ООО «Оберег» это не так, т. к. приходится работать в условиях жесткой конкуренции и самим приспосабливаться к обстоятельствам. В этом случае схема планирования может быть обратной: планируется максимальный товарооборот, в зависимости от него планируется максимальная сумма и процент наценки, а в зависимости от них определяется максимально возможный размер издержек обращения. И тогда предприятие само уже для себя решает - "вписывается" оно в эти максимально возможные размеры или нет.

Можно также провести эти два расчета одновременно и получить как максимально возможную наценку, так и минимально необходимую. В этом случае результат будет наиболее объективным как итог совмещения итогов с двух точек зрения.

Если руководитель считает, что минимальная наценка должна покрыть только часть его издержек обращения, то он может самостоятельно выбрать те виды затрат, которые считает необходимыми оплатить при любых обстоятельствах, и заменить в общей формуле расчета минимальной наценки сумму издержек обращения на любую выбранную им сумму.

До сих пор мы рассматривали модель с учетом условия, что наше МП только приступило к деятельности и не имеет остатков товаров и наценки. А что же делать когда эти остатки появятся?

В этой ситуации наша схема отчетности несколько изменится.

Во-первых, между строками "Закупленные товары" и "Сумма покрытия 1" надо будет вставить строку "Остаток товаров", данные для которой будут предоставлены из текущего бухгалтерского учета. Остаток товаров необходимо взять по цене приобретения. А вот сумму оставшихся непокрытыми издержек обращения надо будет записать отдельной строкой в состав затрат строки "Затраты на организацию группы 2". Для определения этой суммы надо будет произвести следующий расчет: из полученного за предыдущий месяц реализованного наложения вычесть издержки обращения за предыдущий месяц. Если сумма будет отрицательной, то эта разность и попадет в новую строку, так как отрицательный результат означает, что за прошлый месяц своим реализованным наложением мы не смогли закрыть издержки обращения. Реализованное наложение мы возьмем из данных текущего финансового учета.

Эти две новые строки будут использоваться только для планирования минимальной наценки на следующий отчетный период в графе "В целом по предприятию" и в других расчетах и сопоставлениях принимать участие не должны, так как мы проводим сопоставления по графам "Нарастающим итогом за год", а вести учет остатков нарастающим итогом невозможно. А собственно для расчета минимальной наценки мы должны будем суммировать остатки товара и планируемые закупки товара на следующий месяц, издержки обращения, запланированные на будущий месяц и остаток за прошлый период, если он, конечно, есть, и разделить второе на первое.

контроллинг затрата стратегический

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Рассмотрев в данной работе тему применения контроллинга в системе управленческого учета, можно сделать следующие основные выводы:

* контроллинг — концепция системного управления компаний, в основе которой лежит стремление обеспечить ее долгосрочное эффективное существование.
* контроллинг в своей системе рассматривает внешние факторы, влияющие на предприятие, внутренние и итоговые результаты деятельности.
* контроллинг используется для контроля и отслеживания процессов на предприятии на пути к поставленным целям в той или иной сфере.
* контроллинг помогает следить за затратами на предприятии – их величине, распределении, что помогает предпринять меры по регулированию затрат и увеличению прибыли.
* контроллинг помогает своевременно и достоверно формировать отчетность предприятия.

Вывод по второй главе курсовой работы можно свести с следующему - система контроллинга, которую предлагается для торгового малого предприятия ООО «Оберег», имеет существенные отличия от такой системы для производственного малого предприятия, что вполне естественно.

Основными возможностями такой системы являются:

* ежемесячный контроль над издержками обращения как в целом по предприятию, так и в разрезе подразделений,
* сопоставление деятельности подразделений и решение вопроса о целесообразности их функционирования,
* расчет минимального уровня наценки.

Применение контроллинга на предприятии ООО «Оберег» на практике показывает, что использование этого метода контроля помогает следить за тем, как распределяются затрат относительно:

* элементов системы управления
* источников информации внутри предприятия
* основных процессов
* элементов затрат
* непосредственных центров ответственности

Предложенная система контроллинга должна помочь ООО «Оберег» сделать необходимые выводы по затратам, использовании средств на предприятии, а также сформировать надлежащую систему отчетности.

Подводя итог необходимо отметить, что каждое предприятие требует к себе индивидуального подхода. Контроллинг на каждом предприятии должен быть свой, разработанный в соответствии с финансовой и учетной политикой.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. В.Б.Ивашкевич, С.Н.Зайцев. Контроллинг на предприятиях ФРГ. Бухгалтерский учет.№10. - 2006
2. С.В.Шебек. Управленческий учет как средство управления ресурсами предприятия. АКДИ «Экономика и жизнь». - 2002.
3. В.Нестеров, А.Важнов, Управленческий учет как основа для принятия эффективных решений. АКДИ « Экономика и жизнь». - 2005
4. Б.И.Валуев, Л.П. Горлова, В. В. Муравская. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета .Финансы и статистика. - 2001
5. К .Друри. Управленческий и производственный учет. ЮНИТИ-ДАНА. - 2002
6. Т..П.Любанова., Л.ВМясоедова, Ю.А.Олейникова. Стратегическое планирование на предприятии. ПРИОР. - 2006.
7. Т. Питере, Р Уотермен. В поисках эффективного управления. Прогресс. - 2007
8. Р.Мюллендорф, М.Карренбауэр. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры ( Пер. с нем. М.И.Корсакова) ЗАО «ФБК-ПРЕСС». - 2006.
9. Р. Манн, Э.Майер. «Контроллинг для начинающих». Финансы и статистика. - 2005 г.
10. Х.Й.Фольмут. «Инструменты контроллинга от А до Я». Финансы и статистика. - 2003
11. А.Анищенко. «Возможности применения контроллинга на малых предприятиях Российской федерации в сфере розничной торговли». www.devbusiness.ru
12. А.М.Карминский, С.Г.Фалько. Контроллинг. «Финансы и статистика». - 2006
13. В.В.Кузнецов, И.С.Большухина. Контроллинг. УлГТУ. – 2005