

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ, ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ**

*Кафедра учета, анализа и аудита*

**А.Ю. СОКОЛОВ**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ  
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА**

**Учебное пособие**

**Казань-2023**

УДК 657.471

ББК ШЗ(4)

*Принято на заседании кафедры учета, анализа и аудита ИУЭиФ КФУ*

*Протокол № 4 от 29 декабря 2022 г.*

*Утверждено Учебно-методической комиссией ИУЭиФ КФУ*

*Протокол № 6 от 27 января 2023 г.*

**Рецензенты:**

Доктор экономических наук,  
профессор кафедры учета, анализа и аудита ИУЭиФ КФУ **Нестеров В.Н.**

Доктор экономических наук,  
профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Института экономики  
Казанского государственного аграрного университета **Закирова А.Р.**

**Соколов А.Ю.**

**Управленческий учет и контроллинг результативности бизнеса:**  
учебное пособие / А.Ю. Соколов. – Казань: Казан. ун-т, 2023. – 153  
с.

В учебном пособии представлена современная модель управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса. Рассмотрены экономическая сущность и теоретические положения управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса: структура, цели, задачи, принципы и функции. Особое внимание уделено раскрытию вопросов бюджетирования затрат и результатов, расчету ключевых индикативных показателей коммерческих организаций.

Настоящее учебное пособие адресовано, в первую очередь, магистрантам, обучающимся по направлению 38.04.01 Экономика, (магистерская программа «Учет, аудит и финансовый консалтинг») а также широкому кругу читателей, интересующихся указанными проблемами.

© Соколов А.Ю., 2023

© Казанский университет, 2023

## Содержание

Введение .....	7
1. СОВРЕМЕННЫЕ ПАРАДИГМЫ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА. ВЕРСИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА НА II ВСЕМИРНОМ КОНГРЕССЕ КОНТРОЛЛЕРОВ. СУЩНОСТЬ, ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА .....	10
1.1. Современные концепции контроллинга результативности бизнеса. Необходимость и причины возникновения контроллинга результативности бизнеса.....	10
1.2. Структура и содержательная характеристика разделов контроллинга результативности бизнеса .....	13
1.3. Управленческий учет как основа контроллинга результативности бизнеса.....	18
Вопросы для самоконтроля: .....	20
Задание 1 .....	21
Задание 2.....	25
Тесты .....	29
Глоссарий по теме .....	31
Список сокращений.....	33
Рекомендуемые информационные ресурсы: .....	33
2. ТИПОЛОГИЯ ОБЪЕКТОВ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА .....	35

2.1. Основные показатели измерения объема и результатов деятельности предприятия, позволяющие управлять прибылью компании.....	35
2.2. Классификация плановых и фактических затрат (группировка переменных и постоянных затрат): практические аспекты .....	41
2.3. Классификация плановых и фактических затрат (прочие группировки затрат): практические аспекты.....	54
2.4. Изменяющаяся роль специалистов по управленческому учету и контроллингу в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса .....	57
Вопросы для самоконтроля: .....	65
Задание.....	66
Тесты.....	67
Глоссарий по теме .....	70
Методические рекомендации по изучению темы .....	71
Рекомендуемые информационные ресурсы: .....	72
<b>3. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА, СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ .....</b>	<b>74</b>
3.1. Методы стратегического планирования в системе контроллинга результативности бизнеса. Стратегические карты. ....	74
3.2. Бюджетирование в системе контроллинга результативности бизнеса .....	76
3.3. Взаимосвязь учета и бюджетирования в системе контроллинга результативности бизнеса.....	84

Вопросы для самоконтроля: .....	90
Задание 1 .....	91
Задание 2 .....	92
Тесты .....	95
Глоссарий по теме .....	97
Список сокращений .....	98
Рекомендуемые информационные ресурсы: .....	99
<b>4. ЭКСПЕРТНАЯ ДИАГНОСТИКА ФИНАНСОВО- ХОЗЯЙСТВЕННОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ, СУЩЕСТВУЮЩИХ СИСТЕМ ПЛАНИРОВАНИЯ, УЧЕТА, КОНТРОЛЯ И ПРОВЕДЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА</b>	<b>101</b>
4.1. Цели и задачи стратегического анализа и диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия с использованием инструментов контроллинга результативности бизнеса .....	101
4.2. SWOT-анализ и PEST-анализ как инструменты стратегического анализа и контроллинга результативности бизнеса.....	103
4.3. Метод «Пять сил Портера» и анализ четырех углов как инструменты стратегического анализа и контроллинга результативности бизнеса.....	105
4.4. Затраты на сбор информации в среде контроллинга результативности бизнеса.....	107
Вопросы для самоконтроля: .....	110
Задание.....	111
Тесты .....	114

Глоссарий по теме .....	116
Рекомендуемые информационные ресурсы: .....	117
<b>5. ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО И СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА И УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ .....</b>	<b>120</b>
5.1. Классификация подходов к принятию управленческих решений в оперативном и стратегическом контроллинге результативности бизнеса .....	120
5.2. Критерии принятия управленческих решений .....	122
5.3. Управленческая отчетность в системе контроллинга результативности бизнеса.....	124
Вопросы для самоконтроля: .....	128
Задание.....	128
Тесты .....	130
Глоссарий по теме .....	134
Методические рекомендации по изучению темы .....	135
Рекомендуемые информационные ресурсы: .....	136
Вопросы для итогового контроля .....	138
Заключение.....	140
<b>ЛИТЕРАТУРА .....</b>	<b>141</b>

## **ВВЕДЕНИЕ**

Цель изучения дисциплины «Управленческий учет и контроллинг результативности бизнеса» заключается в том, чтобы дать системное представление о сущности, задачах и функциях системы управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса, формах информационного обеспечения, возможностях интеграции с современными системами управления.

Дисциплина «Управленческий учет и контроллинг результативности бизнеса» предусматривает решение следующих задач:

– освоение магистрантами методологии современной системы управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса в рамках соответствующей системы управления компанией;

– формирование у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по организации управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса на предприятиях разных отраслей, использованию учетной и плановой информации для принятия оперативных управленческих решений.

Обучающийся, освоивший учебное пособие:

Должен знать:

- методы обработки данных средствами управленческого учета для целей проведения контроллингового анализа и формирования информации о затратах и результатах, используемой для стратегического управления субъектом хозяйствования;

- методы расчета контрольных плановых и фактических показателей управленческого учета и контроллинга характеризующих результативность бизнеса;

- основные методологические подходы в сфере управления проектами в виде построения модели внедрения инструментов управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса;

- современные подходы к интеграции элементов системы управления результативностью бизнеса, стратегического управленческого учета и прогнозирования для целей разработки сценариев развития компании на перспективу, обоснование принятия сбалансированных решений по корректировке стратегии и тактики экономического субъекта;

- методы структуризации проекта по разработке модели внедрения современных систем управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса на примере производственных компаний и компаний, оказывающих услуги.

Должен уметь:

- исчислять, планировать, контролировать и анализировать затраты и результаты деятельности компании, а также готовить оперативную и стратегическую информацию для проведения экономической диагностики и управления прочими объектами управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса;

- использовать систему знаний о принципах управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса для систематизации и стратегического анализа данных о затратах на производство и продажу, оценки величины затрат и определения прибыли, достижения поставленных стратегических целей в рамках системы управления компанией

- применять основные процедуры и методы управления проектами по разработке модели внедрения современных систем управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса на примере производственных компаний и компаний, оказывающих услуги.



- анализировать и экономически обосновывать использование современных интеграционных моделей адаптивного и прогрессивного бюджетирования, прогнозирования, стратегического управленческого учета в системе управления результативностью бизнеса с целью формирования информации для принятия сбалансированных решений по корректировке стратегии и тактики экономического субъекта в быстроменяющейся нестабильной среде, оценивать деятельность бизнес-единиц и достижения показателей, запланированных в бюджетах и стратегических картах.

Изучение учебного пособия должно обеспечить освоение магистрантами методологических и методических основ системы управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса и получение практических навыков формирования информации для управления субъектом хозяйствования.

# **1. СОВРЕМЕННЫЕ ПАРАДИГМЫ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА. ВЕРСИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ КОНТРОЛЛИНГА НА II ВСЕМИРНОМ КОНГРЕССЕ КОНТРОЛЛЕРОВ. СУЩНОСТЬ, ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА**

## **1.1. Современные концепции контроллинга результативности бизнеса. Необходимость и причины возникновения контроллинга результативности бизнеса**

Термин контроллинг не имеет однозначного общепринятого толкования. Контроллинг возник в Великобритании. Первые упоминания о контроллерах датируются XV-м веком. Называли их тогда «Countrollour».

В их обязанности входили проверка операций с закупками за счет государственной казны, контроль за королевской собственностью, деньгами, землями и иным имуществом. Через 300 лет в конце XIX века должность контроллера появляется в отколовшемся от Великобритании государстве США. Создается Управление Контроллеров (office of “Controllers”), призванное следить за расходной частью бюджета страны. Следует отметить, что в настоящее время главу Генерального Отчётно-ревизионного Управления США называют генеральным контролёром (Comptroller General).

В 1931 г. была основана профессиональная организация контроллеров “Controller’s Institute of America”.

В 1880 году в американской транспортной компании the Atchison, Topeka & Santa Fe Railway Systems впервые упоминается о контроллере как о должности в коммерческих компаниях. Основной функцией контроллера в этой компании была следующая - контроль за инвестируемым в бизнес капиталом.

В 1982 г. компания American General Electric Company становится первой производственной компанией которая вводит в должность контроллера.

Варианты определения термина «контроллинг»:

- концепция эффективного управления фирмой в целях обеспечения ее стабильного существования на рынке (версия 1);

- система управления прибылью (версия 2);

- система управления достижением оперативных и стратегических целей (версия 3);

- философия и образ мышления руководителей или идея, которую разделяют все сотрудники компании (версия 4).

- управленческая технология, основанная на интеграции управленческих функций, выявлении отклонений в их выполнении и принятии корректирующих действий, направленных на достижение целей организации (версия 5).

- самоконтроллинг, модерация (версия 6);

- концепция, направленная на ликвидацию узких мест или система антикризисного управления (версия 7);

- системный подход к управлению преобразованиями (версия 8)

Выделяют : контроллинг на промышленном предприятии, контроллинг в банке, контроллинг в страховых организациях, контроллинг в на предприятиях, где оказывают услуги, контроллинг в бюджетных учреждениях.

На наш взгляд, под контроллингом следует понимать систему экономического управления, ограниченную рамками организации (промышленные предприятия, банки и т.п.), связанную с получением, обобщением и обработкой информации о затратах и результатах деятельности, созданием системного контроля, составлением планов долгосрочного и краткосрочного развития хозяйствующего субъекта.

Пример службы контроллинга в компаниях США (англо-саксонская система управления) представлен на рис. 1.1.

Вместе с тем, на современном этапе развития систем управления хозяйствующими субъектами контроллинг связывают с системами управления эффективностью бизнеса рассматривая его как идентифицируемый предмет для научного исследования. Следует отметить, что концепция управления эффективностью бизнеса появилась на этапе развития систем бизнес-интеллекта (Business Intelligence, BI), в основе которых лежит анализ различных структурированных данных о бизнесе.

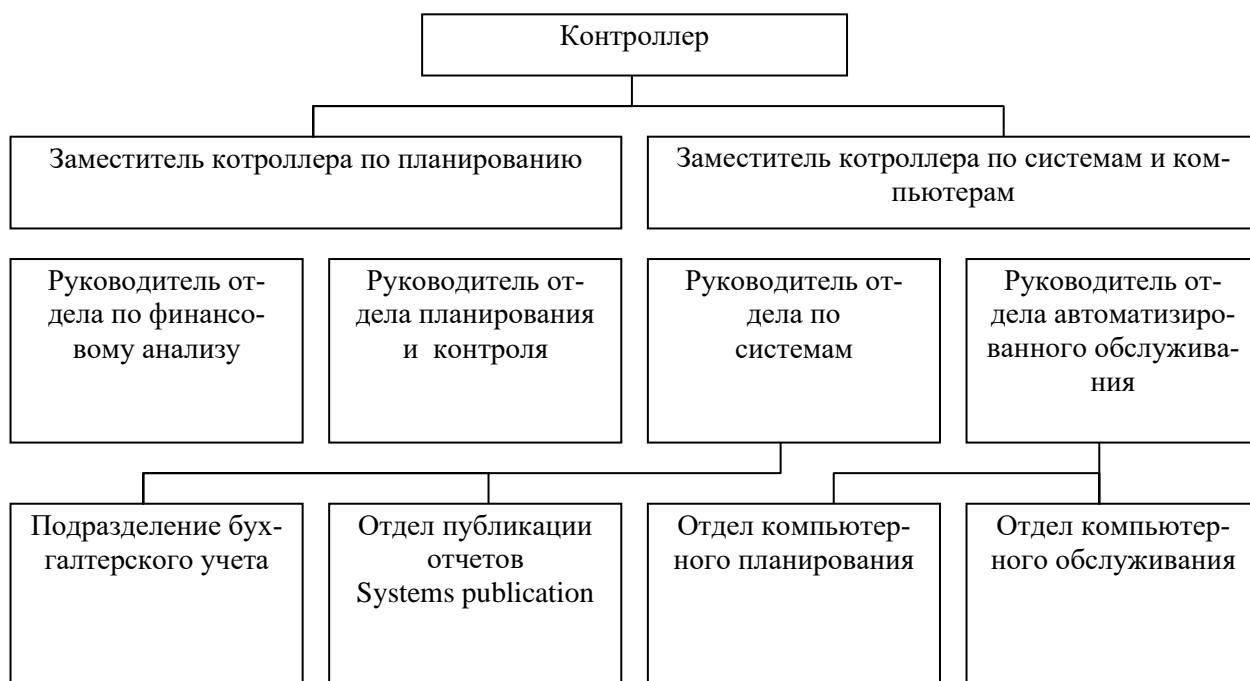


Рис. 1.1. Пример службы контроллинга (англо-саксонской система управления компаниями)

Следовательно, под *управленческим учетом и контроллингом результативности или эффективности бизнеса* сегодня следует понимать модель трансформации данных в системную информацию для целей управления эффективностью бизнеса в коммерческих компаниях и изучать ее как

методологию, направленную на оптимизацию реализации стратегии развития компании. Система управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса включает набор циклических аналитических процессов, поддерживающихся соответствующими технологиями и имеют отношение как к стратегической финансовой, так и к оперативной отчетности.

Показатели, используемые в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса для эффективного управления бизнесом: сбалансирования система показателей (BSC), экономическая добавленная стоимость (EVA), прибыль до выплаты процентов, налогов и дивидендов (EBITDA), рыночная добавленная стоимость (MVA), показатель совокупной акционерной доходности (TSR), денежный поток отдачи на инвестированный капитал (CFROI), соотношение рыночной и балансовой стоимости акции (M/B), рентабельность акционерного капитала (ROE), рентабельность чистых активов (RONA), денежный поток (Cash Flow), чистая прибыль на одну акцию (EPS), коэффициент соотношения акции и чистой прибыли (P/E), модель Дюпона (Du Pont Model), рентабельность инвестиций (ROI).

## **1.2. Структура и содержательная характеристика разделов контроллинга результативности бизнеса**

Концентрация и комбинирование производства, наметившиеся тенденции к сближению отечественной и зарубежной экономических систем, расширение рыночных коммуникаций заставили пересмотреть саму концепцию управления. Перспектива развития региона и страны в целом зависит от производственной сферы, которая должна развиваться в соответствии с принятыми международными нормами.

Возникла необходимость в проведении тщательного анализа данной сферы, изучении состава и структуры связанных с ней издержек и доходов, в

выявлении факторов, влияющих на результаты деятельности предприятия. В странах с развитой рыночной экономикой система управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса существует уже несколько десятилетий. Предпосылками к ее изучению и формированию на предприятиях являются: отсутствие информационной взаимосвязи между работниками структурных подразделений; плохое представление об организационной структуре предприятия; отсутствие мотивации к изменению существующей устаревшей системы управления; отсутствие четко разграниченных сфер и центров ответственности; страх перед будущим и непонимание перспектив развития предприятия.

Использование нового подхода в системе управления требует нового мышления и новой философии. Так, преобразование в системе традиционного анализа, проводимого на отечественных предприятиях и его трансформация в новую концепцию, комбинирующую в себе многие функции управления вызывает неадекватную реакцию со стороны работников аналитических служб и появившейся, вследствие введения контроллинга новой группы – бухгалтеров-аналитиков. Система стратегического информационного обеспечения требует от специалистов, работающих в этой области новых знаний, высокой квалификации, понимания функциональной взаимосвязи служб в аппарате управления.

Выделяют два вида контроллинга результативности бизнеса: стратегический, координирующий функции стратегического планирования, контроля и системы стратегического информационного обеспечения и оперативный, основанный на принятии управленческих решений.

Различные области жизнедеятельности компании требуют использования различных инструментов контроллинга. Такие задачи как обеспечение заданного уровня рентабельности, ликвидности, составление финансовых планов и контроль за их исполнением выполняет финансовый контроллинг.

Основные усилия контроллеров в рамках указанных задач концентрируются в области планирования и контроля с одной стороны и анализа баланса и отчета о прибылях и убытках, с другой.

Контроллинг результативности бизнеса сегодня позволяет: разработать рекомендации к снижению затрат; сформировать показатели, способствующие принятию эффективных управленческих решений; создать систему контроля за сохранностью средств предприятия (организация контроля за состоянием денежных потоков предприятия, потоков создания ценности, организация контроля за дебиторской и кредиторской задолженностью предприятия и т.д.); организовать систему трансфертного ценообразования; организовать систему прогрессивного бюджетирования на основе целевых показателей; оптимизировать ассортимент выпуска продукции, используя информацию о затратах и целевой прибыли; выработать рекомендации по улучшению финансового состояния предприятия; определить “узкие места” предприятия и их ликвидировать; усовершенствовать методики управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с целью использования аккумулированной там информации для принятия управленческих решений.

Среди основополагающих принципов управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса выделяют следующие: ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, на группировку затрат и результатов деятельности по внутривозводским, внутрифирменным подразделениям предприятия, управление по отклонениям, мониторинг всех финансово-хозяйственной деятельности; непрерывность деятельности организации, использование единых для планирования и учета единиц измерения, оценку результатов деятельности подразделений организации, преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления, формирование показателей внутренней

отчетности, как основы коммуникационных связей между уровнями управления, применение бюджетного (сметного) метода управления, полнота и аналитичность обеспечивающие информацию об объектах учета, периодичность, отражающую производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой.

Инструменты контроллинга результативности бизнеса (система управления достижением оперативных целей) представлены на рис. 1.2.

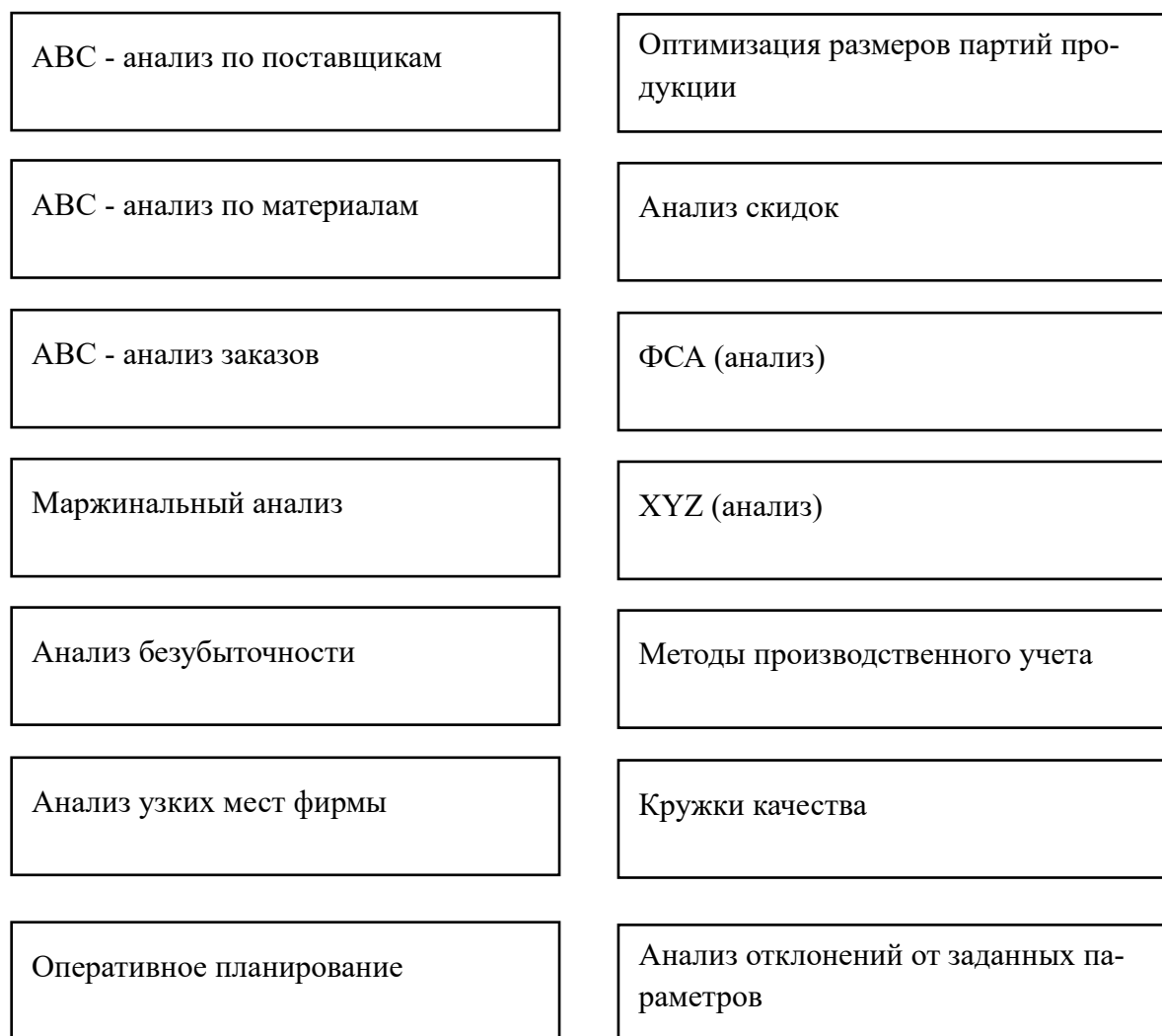


Рис. 1.2. Инструменты контроллинга результативности бизнеса (система управления достижением оперативных целей)



Инструменты контроллинга результативности бизнеса (система управления достижением стратегических целей) представлены на рис. 1.3.

Метод управленческого учета ABC	Расчеты по аутсорсингу
Метод управленческого учета «таргет-костинг»	Портфельный анализ и долгосрочное планирование
Управленческий учет на базе экономического производства	Анализ потенциала (ассортимент, мощности, сбыт, логистика, реклама и т.д.)
Анализ затрат и результатов конкурентов	Стратегические разрывы (старые стратегии не соответствуют новым целям)
SWOT - анализ	Сбалансированная система показателей

Рис. 1.3. Инструменты контроллинга результативности бизнеса (система управления достижением стратегических целей)

Формирование элементов системы контроллинга результативности бизнеса осуществляется путем выделения ключевых функций: разработка калькуляционного учета; консультации руководителей функциональных подразделений; разработка моделей бюджетирования и стратегического планирования; повышение уровня качества сотрудничества между функциональными подразделениями; разработка системы ценообразования и при

необходимости трансфертного ценообразования; анализ скидок, определение нижних границ цены, определение уровня доступа менеджеров к информации о финансовых результатах, анализ закупочных цен поставщиков (по каким ценам и кого покупать, закупать или производить у себя); управление всеми статистическими данными: продажи, товарные группы, прочие показатели за все годы, пересчет данных при изменении товарных групп продукции; совершенствование моделей формирования вознаграждения; разработка управленческой отчетности (разрезы: услуги, клиенты, зоны продаж, каналы сбыта, менеджеры по продажам и т.д.); составление карт стратегического развития и разработка системы сбалансированных показателей в проекциях; экономико-математическое моделирование – максимизация маржинального дохода посредством оптимизации времени работы; анализ прибыльности клиентов на основе процессно-ориентированного подхода.

### **1.3. Управленческий учет как основа контроллинга результативности бизнеса**

Разделение общей бухгалтерии на финансовую и управленческую произошло в начале XX века. Этот период характеризовался созданием профессиональных организаций по производственному и управленческому учету во многих странах.

Так в США появляется ассоциация бухгалтеров по производственному учету (National Association of Cost Accountants или NACA, 1919 г.), в Великобритании - общество бухгалтеров-специалистов по управленческому учету (CIMA – Chartered Institute of Management Accountants, 1919 г.), в Канаде - Канадское общество бухгалтеров по производственному учету (CSCA, 1920 г.).

В начале XXI стали заметны интеграционные процессы: усилилась взаимосвязь между системами учета, планирования, контроля и анализа (рис. 1.4.).

Конец 2008-го и начало 2009 года ознаменовались значительными изменениями в теории и методологии бухгалтерского управленческого учета.

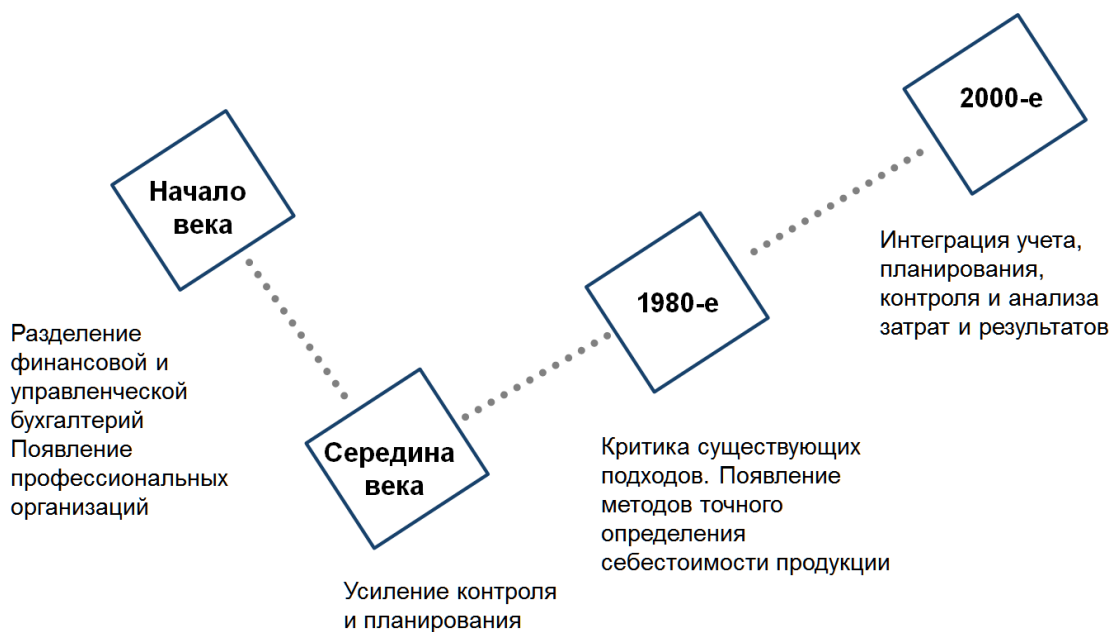


Рис 1.4. Развитие системы управленческого учета (XX – XXI века)

Изменились базовые предпосылки и, как следствие, парадигма управленческого учета. Современный взгляд на развитие науки – это прежде всего акцент на устойчивость бизнеса, на перспективы выживания в постоянно изменяющейся внешней среде, на связь с контроллингом и системой управления эффективностью (результативностью) бизнеса.

Сегодня управленческий учет рассматривается не просто как интегрированная система сбора и интерпретации информации о деятельности компании, в том числе о затратах, результатах подразделений, бизнес-единиц. По сути, это трансформационная модель генерирования информационных потоков.

Функции управленческого учета как основного элемента системы контроллинга результативности бизнеса представлены на рис. 1.5. Данные – это события, явления, факты хозяйственной жизни. Информация – это обработанные данные.

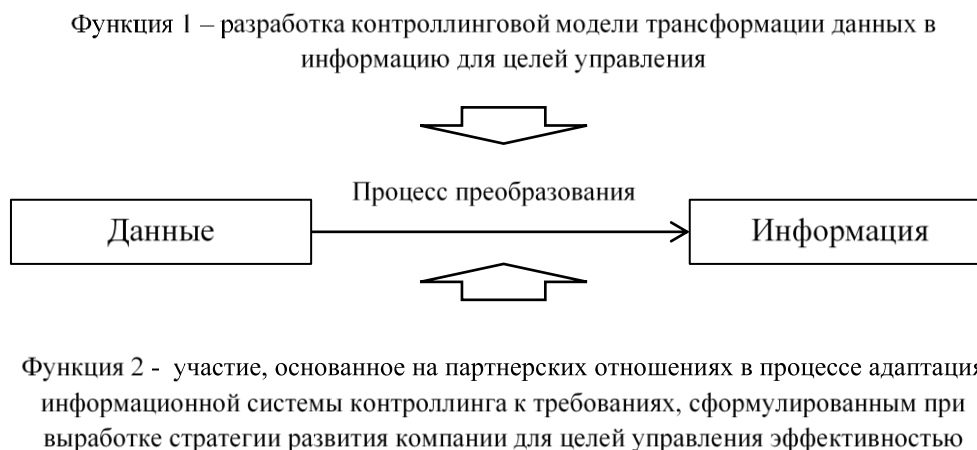


Рис. 1.5. Функции управленческого учета как основного элемента системы контроллинга результативности бизнеса

При этом большое внимание уделяется нормативно-плановому характеру системы экономического управления, финансовому характеру или финансовому отражению предоставляемой информации и ее значению для получения внутренней отчетности предприятия на разных уровнях, ориентируясь, прежде всего на внутренние процессы управления.

### Вопросы для самоконтроля:

1. Какие показатели используются в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса для эффективного управления бизнесом?
2. В чем заключается назначение оперативного контроллинга, сфера и особенности их применения?

3. В чем заключается назначение стратегического контроллинга, сфера и особенности их применения?

4. Выделите этапы развития контроллинга результативности бизнеса.

5. Дайте описание существующим моделям организации системы: оперативного и стратегического контроллинга на предприятии.

6. Опишите элементы системы контроллинга в англо-саксонской системе управления компаниями.

7. Назовите функции управленческого учета как основного элемента системы контроллинга результативности бизнеса.

8. Назовите этапы развития управленческого учета как основы контроллинга результативности бизнеса.

9. Сформулируйте основополагающие принципы управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

10. Перечислите инструменты контроллинга результативности бизнеса для управления оперативными и стратегическими целями.

### Задание 1

В компании «Гамма» функционируют два подразделения (центра ответственности или ЦО), каждое из которых производит один вид продукта. Информация о затратах, наценках и ценах на продукцию, производимую в предыдущем году представлена в табл. 1.1.

*Таблица 1.1*

Исходные данные для расчета цены (прошлый год)

№ п/п	Показатели	Подразделение или ЦО № 1	Подразделение или ЦО № 2
1	Прямые материальные затраты, руб. на ед.	5	8
2	Прямые затраты на оплату труда, руб. на ед.	2	5
3	Переменные общепроизводственные затраты, руб. на ед.	3	7
4	Постоянные общепроизводственные затраты, руб. на ед.	20	30

№ п/п	Показатели	Подразделение или ЦО № 1	Подразделение или ЦО № 2
5	Производственные затраты, руб. на ед.	30	50
6	Наценка, %%	60	30
7	Наценка, руб.	18	15
8	Продажная цена, руб. на ед.	48	65

Цены и удельные переменные затраты прошлого года остались неизменными в текущем году. Отчет о финансовых результатах в подразделениях № 1 и № 2 за первое и второе полугодие представлен в табл. 1.2.

*Таблица 1.2*

Управленческий отчет о финансовых результатах (ОФР) в подразделениях ЦО № 1 и ЦО № 2 за первое и второе полугодие (текущего года)

№ п/п	Показатели	Полугодие I		Полугодие II	
		ЦО № 1	ЦО № 2	ЦО № 1	ЦО № 2
1	Доходы от продажи, руб.	542400	1040000	672000	910650
2	Производственные затраты (себестоимость произведенной продукции)				
2.1.	Прямые материальные затраты, руб.	77000	120000	42500	160000
2.2.	Прямые затраты на оплату труда, руб.	30800	75000	17000	100000
2.3.	Переменные общепроизводственные затраты, руб.	46200	105000	25500	140000
2.4.	Постоянные общепроизводственные затраты, руб.	261800	510000	261800	510000
2.5.	Итого производственных затрат, руб.	415800	810000	346800	910000
3	Начальные остатки непроданной продукции, руб.	48000	300000	153900	270000
4	Конечные остатки непроданной продукции, руб.	153900	270000	8160	500045

№ п/п	Показатели	Полугодие I		Полугодие II	
		ЦО № 1	ЦО № 2	ЦО № 1	ЦО № 2
5	Производственные затраты (себестоимость проданной продукции), руб. (п.2.5 + 3 - 4)	309900	840000	492540	679955
6	Управленческие затраты и затраты на продажу, руб.	50000	40000	50000	40000
7	Прибыль, руб. (п.1-п.5-п.6)	182500	160000	129460	190695
8	Рентабельность продукции, %%	50,71	18,18	23,86	26,49

Рентабельность продукции первого подразделения выше, чем рентабельность продукта, производимого вторым подразделением (рис. 1.6). Во втором полугодии продажи первого подразделения (ЦО № 1) выросли, а продажи второго подразделения (ЦО № 2) снизились.

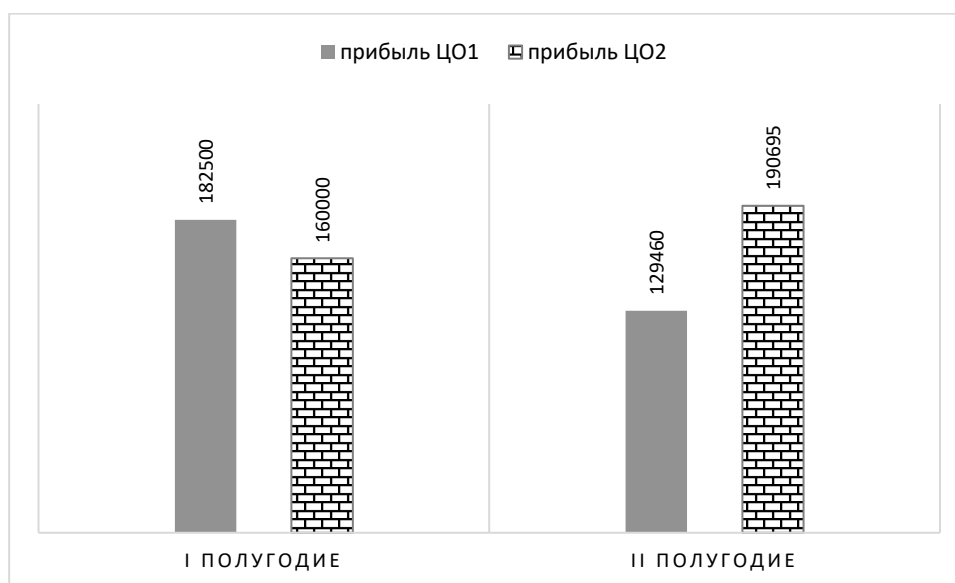


Рис. 1.6. Финансовые результаты в подразделениях ЦО1 и ЦО2

При этом выручка от продажи продукции в двух подразделениях за первое полугодие примерно равна выручке за второе полугодие (рис. 1.7).

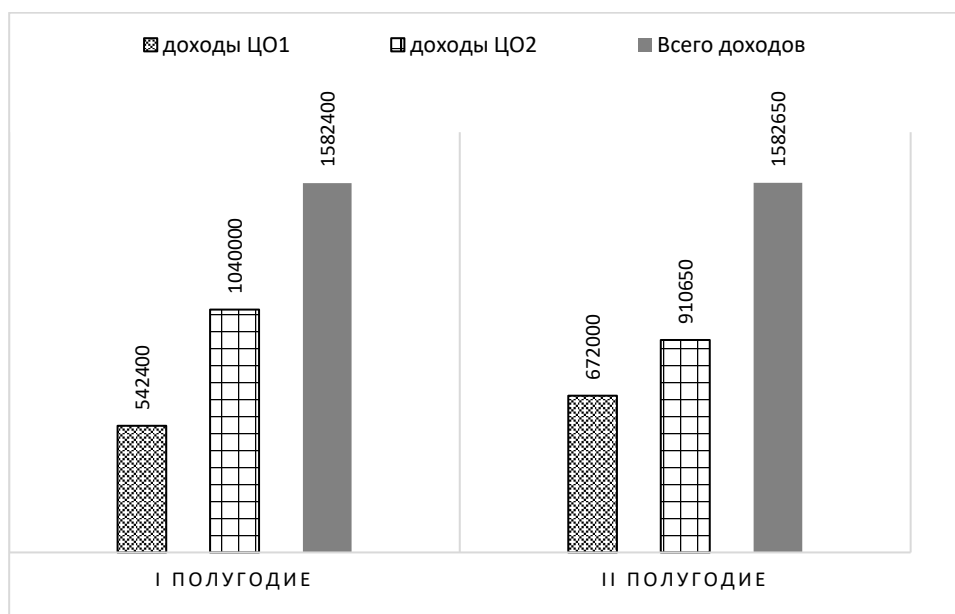


Рис. 1.7. Доходы в подразделениях ЦО1 и ЦО2

Ожидалось, что компании в этих условиях получит больше прибыли во втором полугодии. Однако оказалось, что прибыль, заработанная во втором полугодии меньше прибыли первого полугодия. Цены на продукцию не менялись.

Цена на используемые в производстве ресурсы также оставались неизменными.

Совокупные постоянные общепроизводственные каждого подразделения также не менялись. Для определения себестоимости проданной продукции используется метод оценки запасов ФИФО.

Требуется:

1. Поясните ситуацию, описанную в условиях кейса. На основе принципов какого метода управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса был составлен отчет о финансовых результатах? Объясните причины уменьшения прибыли во втором полугодии. Докажите на цифрах какой фактор оказал влияние на финансовые результаты второго полугодия.



Рассчитайте финансовый результат за полугодие I и полугодие II отдельно по каждому подразделению без влияния этого фактора.

2. Составьте управленческий отчет о финансовых результатах средствами управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

## Задание 2

Проведение задания в интерактивной форме. Компания ООО «Альфа», специализируется на производстве и торговле строительными материалами. Оборудование ООО «Альфа» (места возникновения затрат) представлены на рис. 1.8

Оборудование для производство строительных смесей:

1. Эстакада смесителя.
2. Смеситель - установка перемешивания предназначен для перемешивания сухих сыпучих материалов песок, цемент, химических добавок.
3. Бункера компонентов.
4. Накопительные бункера песка.
5. Предварительные бункера песка и бункер отсева.
6. Рассевка – установка предназначена для разделения на фракции сухих сыпучих материалов .
7. Сушильный барабан - предназначен для сушки сыпучих веществ (пес-ка, щебня и т.п).
8. Транспортёр песка.
9. Бункер подачи песка.
10. Транспортёр отсева.
11. Аспирация - установка очистки воздуха предназначена для сухой очистки воздуха от пылевых включений.

Перечень основных рабочих центров затрат (видов оборудования) по производству сухих смесей на предприятии ООО «Альфа» представлен в табл. 1.3.

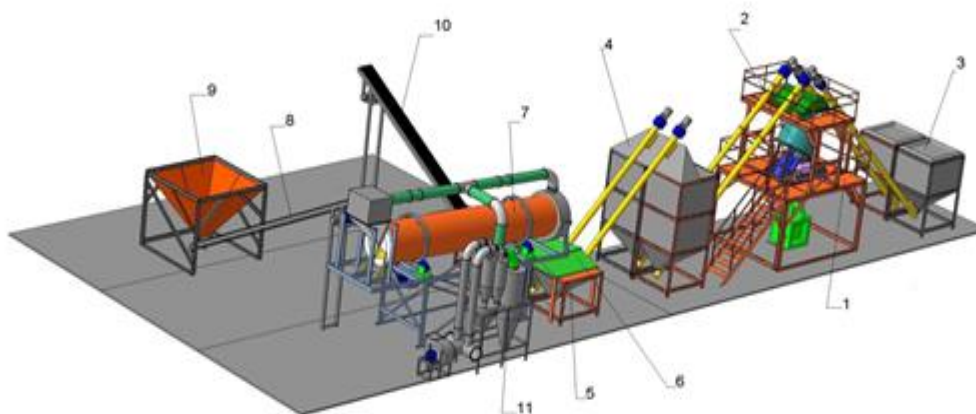


Рис. 1.8 Контроллинговые места возникновения затрат в ООО «Альфа»

Таблица 1.3

Перечень основных рабочих центров затрат (видов оборудования) по производству сухих смесей на предприятии ООО «Альфа»

Код МВЗ	Название оборудования	Операции, генерирующие затраты
013-04-01	Система для транспортирования сыпучих грузов РТ-150	Дозирование
013-04-02	Весы ВК-300.1, ВК-3000, РС-100W	Взвешивание
013-04-03	Смеситель КБС-10	Перемешивание компонентов
013-04-04	Инструмент для продувки сжатым воздухом	Очистка технологического оборудования
013-04-05	Фасовочная машина МФ-1М	Расфасовка готовой смеси
013-04-06	Пистолет для упаковки	Упаковка и маркировка

Производство не автоматизировано полностью, на стадиях выгрузки компонентов в накопительные емкости, укладки на поддон, маркировки задействован полностью ручной труд.

Соотношение производства ЦПС и шпатлевки: примерно в среднем 60/40 соответственно. Производство сухих строительных смесей носит сезонный характер. Один замес ЦПС – это 300 кг компонентов, одна партия ЦПС состоит из 8 мешков, общее фактическое время производства которой равно 60 минут. Среднее время производства одного мешка (35 кг) – 7,5 минут.

На один замес шпатлевки приходится 263 кг компонентов, тогда на выходе получается 10 мешков, общее время производства которых равно 94 минут. Среднее время производства одного мешка – 9,4 минуты.

Материальные затраты. На всех стадиях процесса производства смесей ведется строгий контроль входного сырья, приготовления смесей, упаковки продукции. Сырье попадает в цех только после одобрения (подписи соответствующих документов) руководителя подразделения по производству смесей.

Затраты на оплату труда. На предприятии действует сдельная форма оплаты труда – заработок за одну тонну произведенной сухой смеси. При пересчете зарплаты на количество мешков - стоимость работы сотрудников цеха за один произведенный мешок ЦПС равна 10,85 рублей и 7,12 рублей при производстве шпатлевки. В цеху по производству сухих смесей работает три бригады. Данные бригады работают по скользящему графику посменно (первая смена с 7.00 до 19.00, вторая – с 19.00 до 7.00). Вне сезона (ноябрь – март) работает лишь одна смена. Пик производства и продаж приходится на период с июля по октябрь месяцы (в этот промежуток времени активизируются все строительные и отделочные работы). В каждой бригаде работает по

три человека: первый - выполняет функции рабочего на начальных этапах производственного процесса (от выгрузки компонентов до фасовки); второй - работает только на фасовке, укладке на поддон, упаковке, маркировке; третий - контролирует весь производственный процесс.

Затраты, соотносимые с видами оборудования представлены в табл. 1.4

*Таблица 1.4*

Затраты, соотносимые с видами оборудования

Рабочее место возникновения затрат	Амортизация (руб.)	Ремонт оборудования (руб.)	Электроэнергия (руб.)	Сумма, руб.
Система для транспортирования сыпучих грузов РТ-150	1250	525	322	2097
Весы ВК-300.1, ВК-3000, РС-100W	2750	1155	708	4613
Смеситель КБС-10	4500	1890	1158	7548
Инструмент для продувки сжатым воздухом	2000	840	515	3355
Фасовочная машина МФ-1М	6625	5565	3409	15599
Пистолет для упаковки	1250	525	322	2097
Итого	18375	10500	6434	35309

В компании нормируются остатки на складе; списание материалов производится по нормативам; разрабатывается план закупок для бесперебойного производства; тщательно отслеживается оборачиваемость; определяется точка заказа; соблюдаются лимиты на общехозяйственные расходы.

Вы являетесь консультантом данной компании:

1. Выделите состав объектов управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.
2. Соотнесите затраты с объектами управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.
3. Определите какие из этих статей расходов войдут в состав затрат для расчета цены по методу «затраты плюс».

4. Зафиксируйте ответственность за каждую статью затрат (для целей максимизации прибыли, необходимо установить персональную ответственность руководителей структурных подразделений за выполнение плановых показателей).

5. Составьте финансовую структуру компании.

6. Разработайте схему планирования и бюджетную модель с использованием инструментов оперативного и стратегического контроллинга.

7. Разработайте схему аналитического управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса (с отражением затрат и результатов на счетах управленческого учета).

8. Разработайте модель управленческого контроля на предприятии.

Студентам необходимо разбиться на группы. В рамках каждой группы следует создать кросс-функциональную команду, распределить роли специалистов кросс-функциональной команды и выделить ответственных за подготовку ответов на вопросы. На каждый из вопросов необходимо дать подробные ответы.

## Тесты

Тест 1.

Следующие утверждения относятся к признакам качественной информации, генерируемой управленческим учетом и контроллингом результативности:

(a) Информация должна быть направлена на правильного собеседника.

(b) Информация всегда должна быть полностью точной, перед тем как ее использовать.

(c) Информация должна быть понятной для получателя.

Какие из утверждений верные?

A. (b)

- В. (a) и (b)
- С. (b) и (c)
- Д. (a), (b) и (c)

Тест 2.

Какие из приведенных утверждений верны?

А Качественные показатели в большинстве случаев носят нечисловой характер

В Информация может быть получена только из внешних источников

С Оперативная информация определяет только долгосрочные планы

Тест 3.

Данные – это информация, которая была обработана таким образом, чтобы иметь смысл для получателей.

Является ли данное утверждение верным?

А. Верно

В. Неверно

Тест 4.

Ежемесячные управленческие отчеты об отклонениях являются примером одного из следующих типов управленческой информации в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса?

А. Тактическая

В. Стратегическая

С. Оперативная

Тест 5.

Контроллинг результативности бизнеса это:

А. Возможные действия, которые помогли бы организации достичь своих целей

В. Собираемый термин для аппаратного и программного обеспечения, используемого для приведения в действие системы баз данных

С. Установка, которая измеряет и корректирует эффективность деятельности подчиненных для того, чтобы убедиться, что цели организации, выполняются и связанные с ними планы ведутся

Д. Система, которая контролирует и максимизирует прибыль организации

## Глоссарий по теме

**Внутренний аудит** – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций с целью повышения эффективности функционирования компании. Внутренний аудит основан на риск-ориентированном подходе, который предусматривает оценку и повышение эффективности процессов управления риском существенного искажения и корпоративного управления.

**Внутренний контроль** - совокупность мер и процедур, разработанных и осуществляемых менеджерами и прочим, наделенным соответствующими полномочиями, персоналом организации в целях обеспечения эффективного функционирования хозяйствующего субъекта и его бизнес-единиц в рамках разработанной стратегии, основных и вспомогательных (в т.ч. управленческих) бизнес-процессов, снижения финансовых и прочих рисков, соблюдения действующего законодательства, а также для предотвращения ошибок и мошенничества.

**Внутренняя (управленческая) отчетность** - совокупность форм внутренних документов, оценивающих деятельность как коммерческой организации в целом в определенных хозяйственных условиях, так и его

составляющих элементов в системе управленческого учета для нужд внутреннего планирования, управления и контроля

**Контрольно-ориентированная учетная система** - это подсистема учетно-аналитической системы, которая включает в себя сбор, обработку и использование учетной и внеучетной информации, необходимой для качественного контроля и учета фактов хозяйственной жизни организации, и отвечает современным требованиям к организации внутреннего контроля.

**Объекты управления** - доходы, расходы компании, результаты центров ответственности, ресурсы компании - работники, средства и предметы труда, научно - технический и информационный потенциал предприятия.

**Субъект управления** - руководители, менеджеры всех уровней управления.

**Стоимость генерирования денежных средств** - сумма покрытия (вклад на покрытие конверсионных и прочих операционных затрат), рассчитываемая в целях принятия управленческих решений на различных этапах как в краткосрочной, так и в долгосрочной (при интеграции с методом ABC) перспективе на основе данных о пропускной способности предприятия.

**Управленческий учет** – это процесс определения, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки, контроля хозяйственной деятельности и принятия обоснованных управленческих решений, обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и контроля за полнотой их учета.

**Финансовый контроллинг** - ориентированная на эффективное, постоянное, а также долгосрочное совершенствование в будущем система, способствующая формированию высокого качества информационно-аналитического обеспечения управления финансами и финансовыми бизнес-процессами организации посредством установления взаимосвязи между



тактическими и стратегическими целями и повышения эффективности за счет перераспределения имеющихся ресурсов, направленных на достижение максимального результата.

### **Список сокращений**

SC - Метод "стандарт-костинг" (Standard costing).

ТС - Метод учета целевых затрат (Target costing).

ABC - Метод учета затрат по видам деятельности.

### **Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1 Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 448 с. - ISBN 978-5-9776-0362-1. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/987793> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

2 Ивашкевич, В. Б. Интегрированный учет в системе управления предприятием : монография / В.Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2023. – 124 с. - ISBN 978-5-9776-0476-5. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1912396> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

3 Мизиковский, И. Е. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / И. Е. Мизиковский. – 2-е изд., испр. и доп. — Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2021. – 144 с. - ISBN 978-5-9776-0413-0. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1224786> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

4 Мищенко, А. В. Методы финансового планирования и оценки эффективности управления производственно-финансовой деятельностью предприятия : монография / А.В. Мищенко, А.В. Пилюгина. – Москва : ИНФРА-

М, 2023. – 304 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1875454. - ISBN 978-5-16-017783-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1875454> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

5 Одинцов, Б. Е. Современные информационные технологии в управлении экономической деятельностью (теория и практика) : учебное пособие / Б.Е. Одинцов, А.Н. Романов, С.М. Догучаева. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2023. – 373 с. - ISBN 978-5-9558-0517-7. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1894608> (дата обращения: 24.12.2022). – Режим доступа: по подписке.

6 Попов, Р. А. Современные системы управления деятельностью: учебник / Р.А. Попов. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 309 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — (Высшее образование: Магистратура). – DOI 10.12737/textbook\_5a66df75845075.12590697. – ISBN 978-5-16-016191-4. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1856730> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

7 Серебрякова, Т. Ю. Внутренний контроль и контроллинг: учебное пособие / Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова ; под ред. Т.Ю. Серебряковой. — Москва : ИНФРА-М, 2021. – 238 с. — (Высшее образование: Магистратура). — DOI 10.12737/textbook\_5ca6f77bdee2c8.03932587. - ISBN 978-5-16-014369-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1215340> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

8 Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. Ю.И. Сигидова и М.С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2019. – 240 с. – [www.dx.doi.org/10.12737/5841](http://www.dx.doi.org/10.12737/5841). - ISBN 978-5-16-009948-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1013470> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

## **2. ТИПОЛОГИЯ ОБЪЕКТОВ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА**

### **2.1. Основные показатели измерения объема и результатов деятельности предприятия, позволяющие управлять прибылью компании**

Оценка результатов деятельности используется в коммерческих организациях для того, чтобы выяснить как бизнес-единица или конкретный индивид выполняют поставленные стратегические, тактические и оперативные цели.

Финансовыми измерителями системы управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса могут быть: рентабельность продаж, рассчитанная на основе показателя валовой прибыли (внутренний показатель, не применяется для сравнительного анализа деятельности предприятий разных отраслей, поскольку у них разная структура затрат) или показателя чистой прибыли, затраты на рубль дохода, чистая прибыль на акцию (компания должна быть в состоянии генерировать прибыль, чтобы выплачивать дивиденды и реинвестировать в бизнес для достижения будущего роста), прибыль на вложенный капитал (return on capital employed) или ROCE (показатель отдачи от вовлеченного в коммерческую деятельность собственного капитала организации и долгосрочно привлеченных средств), оборачиваемость активов (показывает насколько хорошо используются активы в бизнесе с целью генерирования продаж), отношение заемного капитала к собственному капиталу (измеряется финансовый риск структуры капитала), ливередж (если маржинальный доход высокий, а операционная прибыль не большая, то постоянные затраты значительны, в результате - высокие бизнес-риски, если маржинальный доход не намного выше операционной прибыли, то постоянные затраты не значительны и легко покрываются и , как следствие – не высокие бизнес-риски), показатели ликвидности и т.д.

Нефинансовыми индикаторами, определяемыми в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса и используемыми для оценки деятельности коммерческой организации могут быть: показатели качества производства (процент брака), скорость, эффективность (среднее время, необходимое для производства единицы продукта), время выполнения заказа (период времени между датой принятия заказа и датой его выполнения), надежность (количество поломок оборудования за определенный промежуток времени), показатели удовлетворения потребностей покупателей (количество жалоб, рекламаций), показатели инноваций, показатели в отношении персонала (умения, компетенции, моральный дух, наличие переобученного персонала). Также это могут быть показатели, используемые в рамках применения системы управления качеством (TQM environment): показатели качества поступивших материалов, отходы в производстве и прочие исследования работы рабочих, бригад, машин, группы машин и т.д., показатели работы с потребителями (количество возвращенных товаров, сколько покупателей воспользовалось гарантией, сервисом. Прочие нефинансовые индикаторы, например, позволяющие оценить работу с клиентами – это информация о рынке (предпочтения покупателей), количество бракованных изделий доставленных покупателям (процент), количество жалоб покупателей (процент), продукты, к которым раньше срока или внезапно пропал интерес со стороны покупателей (процент), количество своевременных доставок продукта покупателю (процент), опросы покупателей (количество), новые покупатели (количество), количество существующих покупателей, с которыми продолжилось сотрудничество и т.д.

Также в рамках функционирования системы стратегического управленческого учета и стратегического контроллинга результативности бизнеса, можно получить следующую информацию: затраты конкурентов (сравнительный анализ); финансовый эффект, который оказывают действия

конкурентов в ответ на стратегию компании (как это влияет на наши продажи, финансовые результаты); рентабельность клиентов; решения в области ценообразования (влияние прибыли и денежных потоков на цены и спрос); оценка доли рынка, расширение мощностей компании, выходы на новые рынки (информация); стоимость бренда (расчет инвестиций в создании бренда, который будет интересен потребителем: сравнительный анализ с конкурентами); стоимость бизнеса; информация о денежных потоках (убыточная компания может выжить, если имеет денежные ресурсы); информация о слияниях и поглощениях (анализ конкурентов, оценка влияния этих событий на рынок); информация для решений типа «войти на рынок» (инвестиции) «покинуть рынок».

При использовании системы контроллинговых показателей важное значение имеет организация учета по центрам ответственности или RA (Responsibility accounting). RA – это управленческий учет результативности бизнес-единиц компании в условиях децентрализации, когда ответственность и полномочия делегируются на места. Известно, что применяются пять типов центров ответственности: центр затрат, центр доходов, центр прибыли, центр маржинального дохода и центр инвестиций. При этом в рамках слабой формы децентрализации необходимо использовать только центры затрат, в рамках более строгой формы децентрализации – центры прибыли, при радикальной децентрализации – центры инвестиций. Следует отметить, что контроллинговое место возникновения затрат может быть трансформировано в центр ответственности.

Необходимость выделения центров ответственности на отечественных предприятиях вызвана следующими обстоятельствами:

1. Разграничение направлений бизнеса, требующих различных подходов в управлении;

2. Моделирование ситуации, когда на базе одного предприятия формируются материнская и дочерние компании. Прежде чем на основе подразделений организовывать предприятия со статусом юридического лица следует в рамках предприятия выделить центры ответственности с постепенным делегированием им соответствующих полномочий. При этом на последнем этапе преобразований (в виде создания центров ответственности) данные полномочия должны быть аналогичны полномочиям, которые имеют юридические лица - дочерние предприятия. Если руководство справится с возникающими между центрами ответственности конфликтами и сумеет создать динамичную информационную среду, то впоследствии необходимо рассмотреть вопрос о трансформации центров ответственности в дочерние компании.

3. Создание системы контроля за конкретными видами бизнеса.

Основные принципы учета затрат по центрам ответственности можно представить следующим образом: персональная ответственность руководителя за затраты и результаты деятельности подразделения; разграничение ответственности руководителя (фиксация области ответственности); экономичность ведения учета затрат; подразделения должны аккумулировать только те затраты, которые непосредственно связаны с их деятельностью; разработка форм внутренней отчетности в разрезе подразделений; в каждом подразделении должен быть определен носитель затрат или система носителей затрат; работники подразделения должны быть в курсе всех событий; должна быть увязка центра ответственности с организационной структурой управления; подразделения, которые оказывают услуги на сторону (например, вспомогательные производства) должны самостоятельно устанавливать цены на эти виды услуг. В США и Европе также не каждое подразделение может рассматриваться как центр затрат. Например, в Германии подразделение становится центром затрат, если выполнены пять условий:

подразделение должно иметь однородную структуру затрат; подразделение должно иметь одного руководи-теля; подразделение должно быть террито-риально ограничено; подразделение должно иметь один основной носитель затрат (производимый подразделением продукт); должна быть обеспечена возможность учета фактического и планового объема деятельности подраз-деления. На наш взгляд, разделение предприятия по центрам ответственности должно основываться еще на одном важном принципе –закрепление ак-тивов за конкретным подразделением предприятия. Распределение активов (оборудования, материальных ценностей, дебиторской задолженности и т.д.) между центрами ответственности позволит определить эффективность функ-ционирования каждого подразделения при помощи расчета показателя рен-табельности данных активов.

На практике трансформация подразделения предприятия в центр ответ-ственности (ЦО) может проходить в несколько этапов. При этом такому цен-тру делегируются определенные полномочия. Другими словами, «центр от-ветственности» необходимо также рассматривать и как «центр делегируемых полномочий». В частности, подразделение может принимать участие в под-боре кадров или наоборот совсем не участвовать в этом процессе, может са-мостоятельно заключать договора с покупателями, частично управлять мате-риально-техническим снабжением и финансовыми результатами. В послед-нем случае руководители подразделений самостоятельно распоряжаются ча-стью полученной прибыли и осуществляют контроль за движениями денеж-ных средств на специальном банковском счете. Следовательно, можно выде-лять центры ответственности в зависимости от объемов делегированных пол-номочий.

Целесообразно выделять производственные и непроизводственные центры ответственности. Это поможет контролировать затраты, связанные и

не связанные с технологией производства, проводить анализ цепочки ценностей, управлять производственными и непроизводственными затратами.

Отдельно как самостоятельную часть центров ответственности можно рассматривать центры «затраты – эффект». Центр «затраты – эффект» – это центр ответственности, где менеджеры несут ответственность за затраты и за результаты работы, которые выражены не стоимостными измерителями. Здесь важно добиться определенных результатов, например величины на которую будут сокращена себестоимость продукции. Поскольку современным направлением в управленческом учете является сбор и формирование информации о нефинансовых измерителях, необходимо организовать их учет в разрезе центров ответственности. Примерами центров “затраты –эффект” могут быть:

- Послепродажное обслуживание (результатом работы является высокое качество обслуживания). Одновременно для целей управления важен учет затрат на послепродажное обслуживание.
- Мероприятия по реорганизации производства (результатом работы является оптимальная схема производства). Одновременно для целей управления необходима информация о затратоемкости этого проекта.
- Мероприятия по внедрению новой автоматизированной системы управления предприятием.

Трансформации центров затрат в центры «затраты-эффект» является важным направлением деятельности любой организации. В таких традиционных центрах затрат как бухгалтерия, планово-экономический отдел, юридический отдел и т.д. должны определяться результаты их деятельности. Эти результаты исчисляются, как правило, при помощи индикативных показателей. Если качество работы таких подразделений не подлежит измерению, то это приводит к снижению контроля за расходом средств на их содержание. Следовательно, важно пройти все этапы реорганизации работы в



подразделениях: места возникновения затрат; центры затрат; центры «затраты – эффект» или «затраты – результат».

Применение новых подходов к распределению затрат требует более детальной классификации центров ответственности. Так можно выделить основные производственные центры затрат, вспомогательные производственные центры затрат, вспомогательные обслуживающие центры затрат, центры затрат на исследования и развитие, маркетинговые центры затрат, управленческие центры затрат.

## **2.2. Классификация плановых и фактических затрат (группировка переменных и постоянных затрат): практические аспекты**

Проблема деления плановых и фактических затрат на переменную и постоянную составляющие является одной из ключевых в современном контроллинге результативности бизнеса. Выделить переменные и постоянные затраты на практике довольно сложно, поскольку группировка носит условный характер. Особую роль при определении постоянных затрат играет область релевантности, или другими словами временной интервал, на протяжении которого постоянные затраты остаются неизменными. На практике следует проводить детальный анализ указанных интервалов, и в случае, если они являются незначительными – рассматривать расходы как переменные.

На практике важно определять постоянные и переменные расходы по отношению к объему деятельности, выраженному в машино-часах и человеко-часах, а также постоянные и переменные расходы по отношению к объему деятельности, выраженному в стоимостном выражении. Необходимость такой группировки обусловлена тем, что расходы часто зависят не от объема выпускаемой продукции, а от количества нормо-часов работы оборудования, от численности работающих, количества ремонтно-часов т.п. Поэтому

методы управленческого учета, нормирования, бюджетирования и прогнозирования расходов разрабатываются с использованием именно этих показателей.

Вышеописанную классификацию можно дополнить различными группировками постоянных расходов. В частности, можно выделить покрытые и не покрытые маржинальной прибылью постоянные расходы. Покрытые расходы представляют собой постоянные расходы которые были покрыты всеми уровнями маржинальной прибыли. Такая группировка применяется в тех системах, где применяется концепция маржинальной прибыли. Покрытые расходы представляют интерес для руководителей на стадии планирования затрат и прибыли. Путем сравнения маржинальной прибыли и постоянных расходов и последующей их корректировки определяют бюджетную прибыль. Если плановые постоянные расходы меньше плановой маржинальной прибыли, то разрабатывают мероприятия по сокращению постоянных затрат.

Непокрытые расходы представляют собой постоянные расходы, которые не были покрыты всеми уровнями маржинальной прибыли. Непокрытые расходы подлежат тщательному анализу с целью их дальнейшего сокращения. Применение данной группировки имеет важное практическое значение. Если постоянные расходы покрыты – организация получает прибыль, не покрыты – убыток.

Технологию расчетов переменных и постоянных затрат в управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса можно представить следующим образом: отбор факторов, оказывающих наибольшее влияние на величину расходов (Y); определение по формулам величины переменных расходы на единицу продукции и постоянных затрат на весь объем деятельности. Объем деятельности (X): продукты в ед. или время в час.. Нахождение переменных расходов на единицу продукции (V) и постоянных расходов (F)

производится по способу наименьших квадратов, в основе которого лежит уравнение:

$$Fn + v \sum X = \sum Y \quad (2.1)$$

$$F \sum X + v \sum X^2 = \sum XY \quad (2.2)$$

где

n – количество периодов

При решении этого уравнения способом определителей находят переменные расходы на единицу продукции и валовые постоянные расходы (табл. 2.1)

$$v = \frac{n \sum XY - \sum X \sum Y}{n \sum X^2 - \sum X \sum X} = \frac{(11 \times 7939050) - (2875 \times 30020)}{(11 \times 762525) - (2875 \times 2875)} = \frac{1022050}{122150} = 8,367 \text{ руб. на ед.}$$

$$F = \frac{\sum Y \sum X^2 - \sum XY \sum X}{n \sum X^2 - \sum X \sum X} = \frac{(30020 \times 762525) - (7939050 \times 2875)}{(11 \times 762525) - (2875 \times 2875)} = \frac{66231750}{122150} = 542,22$$

руб.

Прогнозирование затрат при помощи статистических методов представлено в таблице 2.1

Таблица 2.1

Прогнозирование затрат при помощи статистических методов

Периоды	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sub>x</sub>	Y <sup>2</sup>
январь	225	2400	50625	540000	2424,830	5760000
март	265	2800	70225	742000	2759,517	7840000
апрель	240	2550	57600	612000	2550,338	6502500
май	260	2740	67600	712400	2717,681	7507600

Периоды	X	Y	X <sup>2</sup>	XY	Y <sub>x</sub>	Y <sup>2</sup>
июнь	310	3130	96100	970300	3136,040	9796900
июль	235	2470	55225	580450	2508,502	6100900
август	325	3200	105625	1040000	3261,547	10240000
сентябрь	250	2630	62500	657500	2634,009	6916900
октябрь	290	3040	84100	881600	2968,696	9241600
ноябрь	245	2600	60025	637000	2592,174	6760000
декабрь	230	2460	52900	565800	2466,666	6051600
Итого	2875	30020	762525	7939050	30020	82718000

Для определения тесноты связи между расходами и показателями объема деятельности следует рассчитать коэффициент корреляции. Если данный коэффициент стремится к нулю, то связь между объемом деятельности и расходами отсутствует. Следовательно, изменение объема деятельности не оказывает влияние на динамику расходов. Если коэффициент корреляции стремится к единице, связь между объемом деятельности и расходами сильна. Следовательно, изменение объема деятельности вызывает динамику расходов.

Необходимо отметить важный момент – коэффициент корреляции позволяет одновременно определить наилучшую базу для распределения накладных расходов. Коэффициент проверяет тесноту связи между показателями объема деятельности и расходами. Наличие такой связи означает, что накладные расходы необходимо распределять пропорционально именно этим показателям.

Данную методику можно использовать в процессно-ориентированных системах управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

В таких системах выделяют краткосрочные и долгосрочные переменные затраты. Краткосрочные переменные затраты представляют собой аналог пропорциональных переменных расходов в традиционном понимании. Долгосрочные переменные затраты не изменяются вместе с объемом производства, а колеблются под влиянием прочих факторов в долгосрочном периоде. В данном случае часть традиционных косвенных расходов трансформируется в долгосрочные переменные. Причем принципы процессно-ориентированных систем управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса требуют, чтобы эти затраты прослеживались до конечных объектов.

Другим методом разделения переменных и постоянных затрат при помощи инструментов управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса является метод Н/ЛА или метод крайних точек (high / low analysis). Рассмотрим более подробно варианты применения этого метода.

Вариант 1. Классический. Определяют минимальные ( $X_{min}$ ) и максимальные значения ( $X_{max}$ ) объемов деятельности, а также соответствующие им величины затрат ( $C_{min}$ ,  $C_{max}$ ). Затем определяют переменные затраты на единицу продукта ( $v$ ). На следующем этапе рассчитывают постоянные затраты на весь объем деятельности ( $F$ ). Зная удельные переменные затраты ( $v$ ) и совокупные постоянные затраты ( $F$ ) можно прогнозировать общие затраты на заданный объем деятельности (рис. 2.1).

Достоинством данного варианта метода крайних точек является легкость применения. Однако можно выделить и ограничения в его использовании. Среди них: ориентация на сбор фактических данных прошлых периодов с целью составления прогнозов затрат на будущее, участие в расчетах данных лишь двух периодов и наличие единственного фактора влияющего на динамику затрат – объема деятельности.

Допущениями рассмотренного классического варианта метода крайних точек являются: постоянные затраты одни и те же при любом объеме

деятельности; удельные переменные затраты носят постоянных характер при двух уровнях деловой активности.

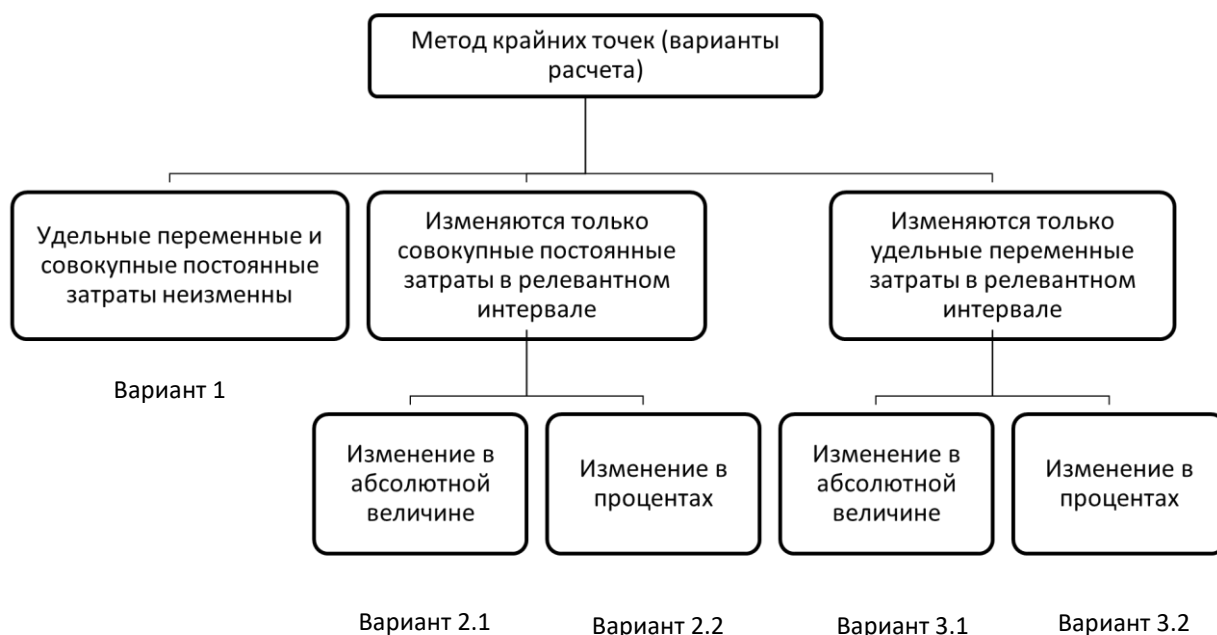


Рис. 2.1. Варианты метода H/LA, применяемые в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса

Однако в реальности удельные переменные и совокупные постоянные затраты могут со временем или после достижения определенного уровня деятельности меняться. Рассмотрим эти случаи более подробно на условном примере компании «Альфа». Представим, что данное предприятие проводит анализ затрат по результатам деятельности в начале, середине и в конце первого полугодия. При этом каждый раз в структуре затрат наблюдаются изменения.

Вариант 2. Удельные переменные затраты неизменны. Однако постоянные затраты могут измениться после достижения определенного уровня деятельности в абсолютной величине (вариант 2.1.) или в процентном выражении (вариант 2.2.).

Вариант 2.1. По результатам деятельности в начале первого полугодия компания «Альфа» стало известно, что постоянные затраты увеличиваются на 100 руб. после того как объем деятельности достигнет 230 часов. Необходимо определить совокупные затраты при объеме деятельности в 235 часов. Исходные данные представлены в табл. 2.2.

В релевантном интервале постоянные затраты увеличились на 100 руб. (рис. 2.2. а).

Таблица 2.2

Исходные данные (вариант метода Н/ЛА № 2.1)

Объем деятельности в часах (X)	Валовые затраты в руб. (C)
200	3000
240	3500

Следовательно, разница в числителе формулы определения удельных переменных затрат отражает как переменные затраты так и  $\Delta F$  (рост).

$$v = \frac{C_{max} - C_{min} - \Delta F}{X_{max} - X_{min}} \quad (2.3)$$

Определим переменные затраты на 1 час деятельности компании.

$$v = \frac{3500 - 3000 - 100}{240 - 200} = \frac{400}{40} = 10 \text{ руб. на час}$$

Определим постоянные затраты:

$$F = C_{max} - (v \times X_{max}) = 3500 - (10 \times 240) = 1100 \text{ руб.}$$

Теперь есть возможность рассчитать совокупные затраты при объеме деятельности в 235 часов:

$$C_{235} = 10 \times 235 + 1100 = 3450 \text{ руб.}$$

Таким образом, при расчете была учтена динамика постоянных затрат. Однако постоянные затраты могут изменяться в процентах. Рассмотрим этот вариант.

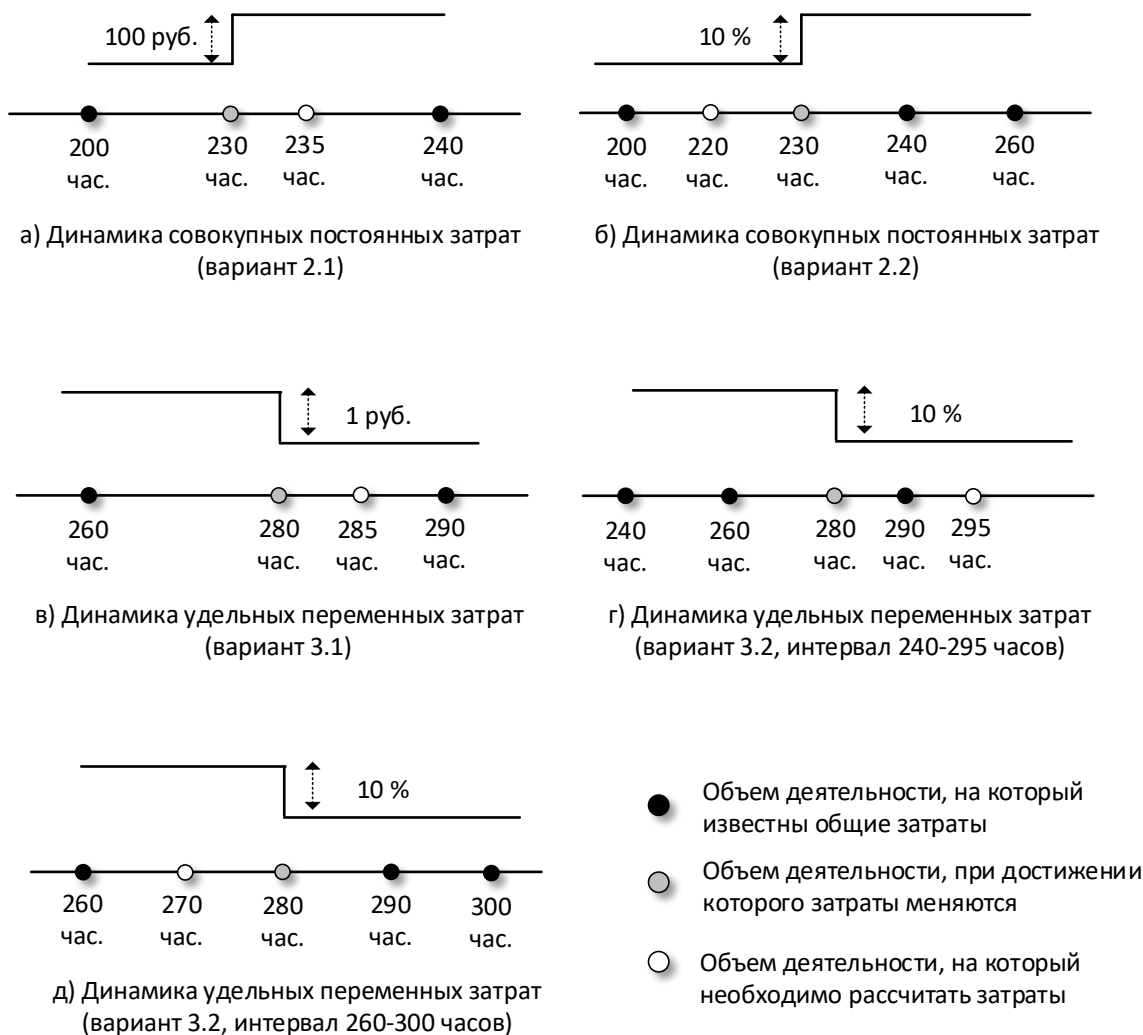


Рис. 2.2. Варианты метода Н/ЛА в графическом виде

Вариант 2.2. Удельные переменные затраты неизменны, однако постоянные затраты увеличиваются на 10 % после того как объем деятельности достигнет 230 часов (рис. 2.2 б). Необходимо определить совокупные



затраты при объеме деятельности в 220 часов. Исходные данные представлены в табл. 2.3.

В релевантном интервале постоянные затраты увеличились на 10 % , но только после достижения объема в 230 часов. Рассчитаем новые постоянные затраты.

Таблица 2.3

Исходные данные (вариант метода Н/ЛА № 2.2)

Объем деятельности в часах (X)	Валовые затраты в руб. (С)
200	3000
240	3500
260	3700

Для этого определим переменные затраты на 1 час. деятельности компании, используя данные тех периодов (точек замера), где постоянные затраты одинаковые:

$$v = \frac{3700 - 3500}{260 - 240} = \frac{200}{20} = 10 \text{ руб. на час}$$

Затем определим измененные постоянные затраты (уже увеличенные на 10 %):

$$F = 3700 - (10 \times 260) = 1100 \text{ руб.}$$

Другой способ определения измененных постоянных затрат:

$$F = 3500 - (10 \times 240) = 1100 \text{ руб.}$$

Определим постоянные затраты до изменения:

$$1100 = F + 0,1 \times F$$

$$F = 1000 \text{ руб.}$$

В данном примере можно использовать еще один способ определения постоянных затрат до изменения. Для этого следует из совокупных затрат при объеме в 200 часов вычесть переменные затраты:

$$F = 3000 - (10 \times 200) = 1000 \text{ руб.}$$

Теперь определим совокупные затраты при объеме деятельности в 220 часов:

$$C_{240} = 10 \times 220 + 1000 = 3200 \text{ руб.}$$

Вместе с тем переменные затраты на единицу продукции или на час работ также подвержены изменениям. Например, закупка большого объема сырья при росте затрат на хранение запасов может привести к снижению закупочной цены (скидки поставщиков) и, следовательно, к снижению удельных переменных затрат. Рассмотрим эту модель в упрощенном виде.

Вариант 3. Постоянные затраты неизменны. Однако удельные переменные затраты могут измениться после достижения определенного уровня деятельности в абсолютной величине (вариант 3.1.) или в процентном выражении (вариант 3.2.).

Вариант 3.1. Совокупные постоянные затраты неизменны. По данным второго квартала удельные переменные затраты снижаются на 1 руб. после того как объем деятельности достигнет 280 часов (рис. 2.2 в). При этом изменения касаются затрат, исчисленных на весь объем производства и продаж, выраженного в часах.

Необходимо определить совокупные затраты при объеме деятельности в 285 часов. Исходные данные представлены в табл. 2.4. В релевантном интервале удельные переменные затраты снизились на 1 руб. Следовательно, разница в числителе формулы отражает переменные затраты в т.ч.  $\Delta V$ . (снижение). Исключим эту динамику.

*Таблица 2.4*

Исходные данные (вариант метода Н/LA № 3.1)

Объем деятельности в часах (X)	Валовые затраты в руб. (C)
260	3700
290	3710

Формула удельных переменных затрат до изменений:

$$v = \frac{C_{max} - C_{min} + \Delta V}{X_{max} - X_{min}} \quad (2.4)$$

Определим общую сумму снижения переменных затрат:

$$\Delta V = 290 \times 1 \text{ руб.} = 290 \text{ руб.}$$

Определим удельные переменные затраты до изменений:

$$v = \frac{3710 - 3700 + 290}{290 - 260} = \frac{300}{30} = 10 \text{ руб. за час.}$$

Определим удельные переменные затраты после изменений:

$$v = 10 - (10 \times 0,1) = 9 \text{ руб. за час.}$$

Совокупные постоянные затраты могут быть определены двумя способами:

Способ 1  $3700 - (10 \times 260) = 1100 \text{ руб.}$

Способ 2  $3710 - (9 \times 290) = 1100 \text{ руб.}$

Затем определяются совокупные затраты при объеме деятельности в 285 часов:

$$C_{285} = 9 \times 285 + 1100 = 3665 \text{ руб.}$$

Вариант 3.2. Совокупные постоянные затраты неизменны. Удельные переменные затраты снижаются на 10 % после того как объем деятельности достигнет 280 часов (рис. 2.2 г). При этом изменения касаются всех затрат, исчисленных на весь объем производства и продаж, выраженного в часах, а не только затрат рассчитанных на объем, превышающий 280 часов.

Необходимо определить совокупные затраты при объеме деятельности в 295 часов. Исходные данные (вариант метода Н/ЛА № 3.2, релевантный интервал от 240 час. до 290 час.) представлены в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Исходные данные (вариант метода Н/ЛА № 3.2, релевантный интервал от 240 час. до 290 час.)

Объем деятельности в часах (X)	Валовые затраты в руб. (C)
240	3500
260	3700
290	3710

В релевантном интервале удельные переменные затраты снизились на 10 % , но только после достижения объема в 280 часов. По данным двух периодов, когда удельные переменные затраты оставались неизменными можно определить значение этих затрат.

Определим удельные переменные затраты до изменений:

$$v = \frac{3700 - 3500}{260 - 240} = \frac{200}{20} = 10 \text{ руб. за час.}$$

Определим постоянные затраты:

$$F = 3700 - (10 \times 260) = 1100 \text{ руб.}$$

Или:

$$F = 3500 - (10 \times 240) = 1100 \text{ руб.}$$

Определим удельные переменные затраты после изменения

$$v = 10 - (10 \times 0,1) = 9 \text{ руб.}$$

Определим совокупные затраты при объеме деятельности в 295 часов

$$C_{295} = 9 \times 295 + 1100 = 3755 \text{ руб.}$$

Представим, что в конце второго квартала добавились еще данные об объемах и затратах, релевантный интервал изменился и составил от 260 до 300 часов деятельности. Совокупные постоянные затраты неизменны. Удельные переменные затраты снижаются на 10 % после того как объем деятельности достигнет 280 часов (рис. 2.2 д). Потребовалось определить совокупные затраты при объеме деятельности в 270 часов.

Исходные данные представлены в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Исходные данные (вариант метода Н/ЛА № 3.2, релевантный интервал от 260 час. до 300 час.)

Объем деятельности в часах (X)	Валовые затраты в руб. (C)
260	3700
290	3710
300	3800

Определим измененные (сниженные) удельные переменные затраты:

$$v = \frac{3800 - 2710}{300 - 290} = \frac{90}{10} = 9 \text{ руб. за час.}$$

Определим постоянные затраты:

$$F = 3800 - (9 \times 300) = 1100 \text{ руб.}$$

Или:

$$F = 2710 - (9 \times 290) = 1100 \text{ руб.}$$

Определим удельные переменные затраты до изменения

$$9 = v - 0,1 \times v$$

$$v = 10 \text{ руб. за 1 час}$$

Определим совокупные затраты при объеме деятельности в 270 часов

$$C_{270} = 10 \times 270 + 1100 = 3800 \text{ руб.}$$

Таким образом, рассмотренные варианты 2-3 метода крайних точек позволяют учесть динамику затрат в процессе определения их переменной и постоянной составляющих, более точно рассчитать показатели маржинальной прибыли, провести более точный и практически-значимый анализ безубыточности в стоимостном выражении в целом по компании, составить бюджеты переменных и постоянных затрат для целей осуществления эффективного контроля затрат и результатов деятельности компании, правильно разделить затраты на продукт и затраты периода в рамках контроллинга.

### **2.3. Классификация плановых и фактических затрат (прочие группировки затрат): практические аспекты**

При использовании управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса представляют практический интерес и дискретные расходы. Дискретные расходы – расходы, являющиеся постоянными для конкретного объема производства, но имеющие способность возрастать на определенную величину в критический момент (или снижаться, т.к. конъюнктура рынка изменчива, и теоретически можно предположить изменения в политике цен и как следствие этого – величин затрат.) Дискретные постоянные расходы рассматриваются с позиции аппроксимации (приближения) к той или иной основной группе расходов. Такую группировку затрат необходимо использовать как в целях бюджетирования так и для анализа накладных расходов.

Важное значение имеют первичные и вторичные затраты. Первичными расходами являются расходы, которые возникают непосредственно в центре затрат. Вторичные расходы представляют собой расходы которые относятся на центр затрат в результате процедуры перераспределения накладных расходов или процедуры расчета трансфертных цен. В США, Великобритании и

других странах, поддерживающих англосаксонский вариант организации управленческого учета, такие расходы обозначают соответственно как прямые и косвенные по отношению к центрам затрат.

Применение рассматриваемой группировки затрат на практике позволяет:

- осуществить распределение затрат вспомогательных производств между основными цехами предприятия;
- определить стоимость оказываемых услуг вспомогательными производствами отделам управления предприятия (офис, бухгалтерия, юридический отдел);
- распределить общехозяйственные расходы между основными и вспомогательными цехами предприятия;
- контролировать накладные расходы, повышая требования к учету прямых накладных расходов центров затрат.

Особое значение в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса приобретает концепция релевантных затрат. Релевантными являются расходы, на которые оказывает влияние выбранный альтернативный вариант решения. Нерелевантные расходы остаются неизменными при любом из выбранных вариантов. Ими могут быть расходы на содержание зданий, сооружений, амортизационные отчисления, расходы на содержание управленческого персонала. Невозможно привести перечень релевантных и нерелевантных расходов для каждого конкретного случая, поэтому некоторые затраты могут быть релевантными в одном случае и нерелевантными в другом. Необходимо отметить два условия применения данной группировки : зависимость от последствий выбранного решения ; при принятии решений только будущие расходы подвергаются тесту на релевантность.

Основными причинами составления и разработки классификации затрат являются следующие:

- рост валовых затрат, наметившийся за последнее время, в результате которого появляется осознанная необходимость в управлении данными затратами;
- внедрение управленческой бухгалтерии, которая требует систематизации затрат в разрезе различных групп в целях решения конкретных учетных и аналитических задач.

Альтернативные (вмененные, экономические, условные) затраты представляют собой затраты неиспользованных возможностей, которые рассчитываются в виде упущенной выгоды или прибыли, которая не была получена вследствие того, что было выбрано определенное направление действий.

Расчет альтернативных затрат производится только при наличии следующих условий:

- существуют ограничения в ресурсах (мощность работы оборудования, время работы рабочих и т.д.)
- существует несколько (один и более) альтернативных вариантов действий

Результаты расчета альтернативных затрат используются менеджерами с целью:

- определения наиболее выгодного альтернативного варианта действий (выбор ассортимента производимой продукции, выбор вариантов производственных инвестиций и т.д.)
- учета упущенных возможностей при принятии управленческих решений (которое выражается в виде изменений первоначальных условий договора или сделки)

Пример.

Предприятие по производству тортов. Объем производства составляет 1000 тортов по 5 часов на торт. Следовательно, производственные мощности загружены на 5000 часов (100 %). Цена одного торта 100 ден. ед. Переменные



затраты на единицу продукта составили 60 ден. ед., совокупные постоянные затраты – 10000 ден. ед.

Предприятие получило предложение производить конфеты в коробках. Это потребует использования 30 % мощности организации.

Затраты на производство конфет составили 30000 ден. ед. Они представляют собой переменные затраты, которые понесет организация в случае, если решение будет принято.

Поскольку 30 % мощность передается для производства линии конфет, то организация сокращает производство тортов на 300 ед. ( $5000 \text{ ч.} \times 0,3 : 5$ )

Определим альтернативные затраты одним из методов. Маржинальная прибыль при производстве 10000 тортов составила 40000 ден. ед. ( $(100 \text{ р.} - 60 \text{ р.}) \times 1000 \text{ т.}$ ). Новая маржинальная прибыль составила 28000 ден. ед. ( $(100 \text{ р.} - 60 \text{ р.}) \times 7000 \text{ т.}$ ). Потеря в маржинальной прибыли – 12000 ден. ед. ( $40000 \text{ ден. ед.} - 28 \text{ ден. ед.}$ ). Таким образом, сумма альтернативных затрат составила 28000 ден. ед., а сумма альтернативной прибыли составила 12000 ден. ед.

Классификация расходов должна в полной мере отражать все характерные признаки, по которым отличаются одни статьи затрат от других, разграничивать их функциональную роль, в соответствии с которой каждый компонент затрат выполняет определенную функцию. Такой подход позволяет с большей основательностью определить целесообразность и эффективность формирования статей затрат и их адресность.

#### **2.4. Изменяющаяся роль специалистов по управленческому учету и контроллингу в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса**

За последнее десятилетие значительно ужесточились требования, диктуемые бизнес-средой к процессам обработки данных и процедурам генерирования финансовой информации на уровне хозяйствующих субъектов. Это

обусловлено тем, что современная рыночная система хозяйствования существенно меняет принципиальные основы формирования информации для целей управления и требует разработки новых концептуальных подходов к ведению бухгалтерского управленческого учета. Становится очевидной необходимость интеграции элементов различных методов формирования информации хозяйствующих субъектов в целях решения стратегических и среднесрочных задач.

Существующая система бухгалтерского управленческого учета не в полной мере ориентирована на предоставление информации, способствующей гибкому реагированию на изменения внешней среды. Методы управленческой отчетности, бюджетирования, калькуляционного учета и управленческого анализа, часто неоправданно усложнены. Кроме того, их применение функционально ограничивает деятельность специалистов в области бухгалтерского управленческого учета, контроллинга только рамками производственной стадии и в большинстве случаев основывается на применении негибких норм. В таких условиях необходимой становится разработка интегрированной системы учета, позволяющей комплексно формировать экономическую информацию для целей управления и решать стратегические задачи, поставленные как перед предприятием в целом, так и перед его конкретными структурными подразделениями. В свою очередь бизнес среда формирует запрос на высококвалифицированных специалистов в области управленческого учета, способных действовать в кросс-функциональных командах и тем самым создавая эффект синергии, добиваться достижения поставленных целей. Таким специалистами, на наш взгляд, могут стать специалисты по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса.

Специалист по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса должен обладать знаниями в области бухгалтерского учета, бюджетирования, контроля, анализа, уметь управлять финансами, иметь дело с

процессами формирования нефинансовой информации. Следовательно, разработка новых положений и концептов в виде результатов и выводов, основанных на изучении отдельных учетных фактов и явлений, создание и совершенствование моделей бухгалтерского управленческого учета на современном этапе развития науки и практики немислимы без команды профессионалов, знакомых с базовыми принципами построения учетных информационных систем.

Неотъемлемым компонентом системы управленческого учета становится разработка и осуществление стратегии, способствующей достижению успеха развития компании. Каждый специалист по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса обязан внести свой посильный вклад для достижения этой цели. Вторым важным требованием является непременно участие специалистов по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса в управленческих командах. И, в третьих, должно быть четкое разграничение обязанностей специалиста по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса в организации, действующей согласно выработанной стратегии. Таким образом, специалист по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса становится полноправным партнером и соучастником процессов выработки и реализации стратегии развития компании.

Рассмотрим более подробно, какую роль играют специалисты по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса в процессе создания новых систем управления. Как расширение их функций, появление новых сфер ответственности и рост возможностей влияет на перспективы развития управленческого учета в целом (см. табл. 2.7).

Так, участие специалиста по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса в кросс-функциональных командах повышает его роль в процессе достижения оперативных и стратегических целей

предприятия. Кросс-функциональные команды (КФК) создаются для поддержки принятия управленческих решений.

Таблица 2.7

Функции специалистов по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса

Область деятельности	Функции
Создание и работа кросс-функциональных команд	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обеспечение, сбор, обработка и оценка критической информации собранной кросс-функциональной командой с экономической точки зрения (оценка эффективности проектов и т.д.);</li> <li>• Помощь в установлении целей и приоритетов самой команды и привнесение своих функциональных экспертных знаний в области учета, контроля, анализа для решения поставленных задач (информационная поддержка менеджеров).</li> </ul>
Решение этических проблем	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оказание влияния на распределение корпоративных ресурсов с целью встраивания этики в культурное пространство организации;</li> <li>• Определение областей внутреннего контроля за риском, связанным с поведенческими проблемами, решение которых предполагается с учетом акцентов на этическое поведение;</li> <li>• Определение зазоров между ожидаемым этическим поведением сотрудников и их реальным поведением, а также устранение данных пробелов с помощью разработки различных планов, программ и мероприятий;</li> <li>• Разработка показателей гарантирующих сведение к нулю «отклонений» в этическом поведении;</li> <li>• Составление статистических и прочих внутренних отчетов на основе событий, связанных с решением этических проблем;</li> <li>• Обеспечение конфиденциальности всех этих процессов.</li> </ul>
Реформирование финансовых служб предприятия	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Формирование новых методов в области учета, бюджетирования, контроля и анализа применительно к особенностям организации с целью совершенствования системы управления финансами;</li> <li>• Расчет эффективности нововведений в области управления финансами, проведение исследований с помощью бенчмаркинга (выявление лучших приемов, методов работы служб и отдельных сотрудников в области управленческого учета);</li> <li>• Поддержка в развитии новых информационных систем, способных снизить стоимость сбора и обработки информации для целей управления предприятием;</li> <li>• Создание внутренних информационных связей между экономическими службами организации.</li> </ul>
Реализация корпоративной политики в области окружающей среды	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Исчисление затрат, связанных с реализацией корпоративной политики в области окружающей среды;</li> <li>• Помощь в разрешении конфликтов между традиционной системой управления финансами и новыми подходами к реализации корпоративной политики в области окружающей среды (формирование бюджетов и т.д.);</li> </ul>

Область деятельности	Функции
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Определение потребностей в новых видах информации для систем управления финансами (в т.ч. для учетной, контрольной, аналитической и прочих подсистем);</li> <li>• Разработка модели экологического управленческого учета.</li> </ul>
Управление рисками организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Консультирование по раскрытию информации о рисках в организации;</li> <li>• Оказание помощи в выявлении и оценке затрат и выгод среди различных вариантов по снижению рисков организации;</li> <li>• Расчет контрольных показателей с целью идентификации факторов риска;</li> <li>• Участие в кросс-функциональных командах и различных комитетов по управлению рисками организации</li> </ul>
Внедрение системы «Таргет-костинг»	Разработка модели учета целевых затрат (процесс сбора, анализа, оценки и представления единой информации)
Внедрение системы процессно-ориентированного управления»	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Поддержка процессов внедрения процессно-ориентированного управленческого учета. Разработка модели учета, планирования, контроля и анализа затрат по видам деятельности (в разрезе продуктов и клиентов);</li> <li>• Создание и обслуживание базы данных ABC (activity based costing), поддержка внутренней функциональной корпоративной отчетности, информационная поддержка для принятия решений.</li> </ul>
Внедрение экономного (бережливого) производства	Разработка модели учета затрат и результатов на основе принципов бережливого производства, информационная поддержка менеджеров.
Создание интегрированных систем управления эффективностью организации	Оценка надежности текущей системы оценки ключевых факторов успеха организации, участие в разработке показателей эффективности, анализ факторов, влияющих на эти показатели, разработка методов обеспечения целостности данных.
Управление непризнанными нематериальными активами	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценка и формирование объективной информации (в управленческой отчетности) о непризнанных нематериальных активов;</li> <li>• Расчет показателей, обеспечивающих раннее оповещение о снижении ценности непризнанного нематериального актива</li> </ul>
Управление улучшением качества	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Разработка модели управленческого учета затрат на качество;</li> <li>• Разработка системы показателей качества для целей контроля достижения поставленных целей компании и составление внутренних отчетов</li> </ul>
Анализ конкурентной среды	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Определение необходимости введения новых или усовершенствованных процессов анализа деятельности конкурентов;</li> <li>• Разработка модели анализа конкурентной среды</li> </ul>

КФК имеет свой устав, в котором дается описание проекта, ставятся задачи оперативного и стратегического характера, определяются обязанности каждого члена команды и форма поддержки, которую можно ожидать от вышестоящего руководства. Специалист по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса призван оказывать помощь в установлении целей и приоритетов в работе КФК, осуществлять сбор информации, оценивать ее с профессиональной точки зрения, делиться профессиональными навыками и знаниями при разработке инструментов командного решения проблем.

Области деятельности кросс-функциональных команд: ассортиментная политика, оценка деятельности подразделений и разработка планов по улучшению и совершенствованию их деятельности, разработка миссии компании и ее стратегии, оценка затрат времени на предприятии (какие дела и функции являются наиболее затратными (например, внутренний документооборот, заполнение форм налоговой или внешней финансовой отчетности и т.д.), поиск возможных проблем и путей их решения во взаимоотношениях с потребителями, расчет рентабельности клиентов, оценка перспективности различных проектов, совершенствование бизнес-процессов в области управления финансами, бухгалтерского учета, анализа и т.д.

Согласно стандарту управленческого учета «Ценности и этика: исходные положения и практика» (Values and ethics: from inception to practice) специалисты по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса вынуждены выйти за рамки традиционного анализа и сосредоточиться на такой области как анализ этических норм сотрудников как составляющей человеческого капитала. Они обязаны отчетливо понимать внутреннюю контрольную среду, в которой должны успешно согласовываться цели компании и стратегия развития этики компании. Известно, что этика и ценностно-ориентированные аспекты бизнеса являются частью процесса планирования и

контроля. Бухгалтера-аналитики как непосредственные участники этих процессов призваны усовершенствовать, в том числе, применение этических норм с помощью такого инструмента, как обратная связь. К сожалению, современный менеджмент, управленческая бухгалтерия не обращают должного внимания на оценку этических ценностей компании. Нет понимания того как оценивать и переоценивать этические ценности персонала компании, поставщиков, покупателей, партнеров, совместная деятельность с которыми построена на основе давальческих схем. Вместе с тем, знание этических норм, сведения о том, как они могут быть использованы в практической деятельности фирм, могут помочь в совершенствовании и развитии такого метода управленческого учета как АВС (учет затрат по видам деятельности).

Специалистам по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса отводится ключевая роль и в процессе реформирования финансовых служб предприятия. Эти специалисты призваны выступать и как эксперты и как участники процессов улучшений и преобразований функций финансовых подразделений. Финансовые функции подлежат ревизии и анализу на предмет выявления резервов по их улучшению. Предполагается, что члены команды (в т.ч. специалисты по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса) по реформированию финансовой службы (финансовой и управленческой бухгалтерии) должны распределить между собой роли. Так специалист по управленческому учету и контроллингу, на наш взгляд, может стать специалистом по внедрению новых в том числе учетных функций, специалистом по оценке (поиск резервов), специалистом по сбору данных (обзор специальной литературы и практики), специалистом по системной интеграции, специалистом по координации (связь с другими отделами и подразделениями), специалистом по стратегическому планированию (увязка процессов и результатов реформирования со стратегическими целями компании), специалистом по оценке эффективности деятельности (контроль эффективности выполнения заданий и разработка методов

контроля эффективности). На отечественных предприятиях целесообразно подвергать реформированию, прежде всего, управленческую бухгалтерию. Это связано с тем, что её деятельность не регламентирована государством. Отсутствие нормативного регулирования, а также опыта и практики создания подобных служб в нашей стране приводит к применению упрощенных моделей управленческого учета. К сожалению, многие руководители компании не имеют четкого представления о функциях управленческих бухгалтерий. Их структура размыта и четко не прописана на предприятиях. Рекомендуемое в положении распределение ролей в команде, реформирующей финансовую службу поможет, на наш взгляд, решить проблему создания эффективной системы управленческого учета.

В теории управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса получают широкое распространение методы управления рисками. Обслуживание системы управления рисками является, по своей сути, сервисной функцией управленческого учета. Следовательно, риски становятся отдельным объектом управленческого учета наряду с затратами, результатами, активами и т.д.. Это обстоятельство способствует расширению перечня объектов управленческого учета. Роль специалиста по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса в этих процессах закреплена в положении управленческого учета IMA «Управление рисками предприятия: структура, элементы и внедрение». В частности, специалист по управленческому учету и контроллингу результативности бизнеса должен убедить руководство в целесообразности осуществления управления рисками в компании. Он также является участником кросс-функциональных команд, оказывающих помощь исполнительным директорам и операционным менеджерам в проведении анализа и определении склонности бизнес-операции к тому или иному риску, в проведении анализа корреляции рисков, принимает участие в обучении сотрудников навыкам управления рисками, генерирует информацию, позволяющую определить природу риска и составить карту риска, непосредственно сам обучается передовым методикам и техникам



управления рисками, принимает участие в разработке финансовых и нефинансовых показателей для оценки эффективности снижения рисков компании, в составлении планов непрерывности бизнеса, в т.ч. непосредственно оценивает и измеряет различные стратегии снижения рисков

Рассмотренные новые функции специалистов по контроллингу результативности бизнеса способствуют организации действенной эффективной интегрированной системы управленческого учета, элементами которой также являются бюджетирование, управленческий контроль и управленческий анализ.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Какова типология объектов управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса?

2. Как теория вероятностей и методы математической статистики используются в управленческом учете и контроллинге результативности бизнеса для целей определения ожидаемых значений затрат, сумм покрытия и прибыли ?

3. Функции специалистов по управленческому учету в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса при создании кросс-функциональных команд.

4. Функции специалистов по управленческому учету в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса при решении этических проблем.

5. Функции специалистов по управленческому учету в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса при реформировании финансовых служб предприятия

6. Функции специалистов по управленческому учету в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса при управлении рисками организации

7. Функции специалистов по управленческому учету в современных условиях хозяйствования и системах управления эффективностью бизнеса при внедрении системы процессно-ориентированного управления»

8. Методы деления затрат на переменные и постоянные в системе управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса

9. Оптимизация соотношения затрат и результатов деятельности организации в краткосрочном периоде в управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

10. Основные показатели измерения объема и результатов деятельности предприятия, позволяющие управлять прибылью компании.

### Задание

Прогноз финансового состояния компании (первая стадия жизненного цикла продукта, исчисление целевой себестоимости).

$ВА + ОА = СК + З + КЗ$ . Если предполагается увеличение объема деятельности (выпуск нового продукта), то это повлияет на многие элементы формулы.

*Таблица 2.8*

#### Управление активами и капиталом при помощи инструментов контроллинга

Показатели	Исходные данные	Увеличение объема продаж на 50 %	Сокращение оборачиваемости
Выручка	500		
Затраты	500	700	
Прибыль	0		
Активы:	1100		
ВА	500		
ОА	600		
Пассивы:	1100		
СК	900		
КЗ	200		
Дефицит финансирования	0		

Заполните все ячейки таблицы, выделенные цветом.

Каков прогноз финансового состояния компании?

## Тесты

Тест 1.

Накладные расходы компании были отнесены и утверждены на различные центры затрат. Для представления этих данных была использована круговая диаграмма. Сборочный цех представлен сегментом с углом в 30°. Общий объём накладных расходов составляет \$600,000.

Какой объём накладных расходов компании были отнесен и утвержден на сборочный цех?

- A. \$55,000
- B. \$50,000
- C. \$100,000
- D. \$200,000

Тест 2.

У организации зафиксированы следующие издержки для трёх уровней деятельности:

Уровень деятельности (шт.)	5,000	9,000	12,000
Общие издержки	\$200,000	\$276,000	\$306,000

Переменные издержки на единицу постоянны в пределах этого уровня деятельности. При превышении уровня деятельности в 8,000 штук постоянные расходы вырастают на 20%.

Какова общая сумма издержек при уровне деятельности в 6,000 штук?

- A. \$215,000
- B. \$186,000
- C. \$155,000
- D. \$220,000

Тест 3.

Что из нижеперечисленного обычно определяется как ступенчато изменяющиеся затраты?

- A. зарплата руководителя
- B. сырьё
- C. плата по процентам
- D. телефонные счета

Тест 4.

Какие из нижеперечисленных затрат не могут быть классифицированы как производственные накладные расходы в компании, производящей продукты питания?

- A. расходы на аренду здания фабрики
- B. зарплата менеджера фабрики
- C. амортизация оборудования, находящегося на складе материалов
- D. стоимость ингредиентов для производства продуктов питания

Тест 5.

Ожидается рост арендных платежей на склад, используемый для хранения продукции, предназначенной для продажи. Влияние роста платежей на стоимость запасов, которые будут произведены в следующем году и будут храниться на этом складе, будет:

- A. положительным
- B. отрицательным
- C. изменения не будет

Тест 6.

Что из нижеперечисленного можно классифицировать как прямые затраты труда?

- A. Зарплата менеджера по персоналу в компании по автосервису
- B. Зарплата каменщика в строительной компании
- C. Зарплата главного менеджера в магазине самообслуживания
- D. Зарплата руководителя по организации обслуживания в компании, производящей фотоаппараты

Тест 7.

Центры затрат – это:

- А. единицы продукции или услуги, на которые определяются затраты
- В. величина расходов, которые можно отнести на различные виды деятельности
- С. функции или месторасположения, с которыми связаны затраты
- Д. отдел в организации, занимающийся составлением бюджетов и контролем за их исполнением

Тест 8.

Используемые измерители в системе контроллинга:

- А. только денежный измеритель
- В. только натуральные измерители
- С. только трудовые измерители
- Д. любые измерители

Тест 9.

Контроллинг предназначен для:

- А. мастеров участков
- В. рабочих
- С. инвесторов
- Д. кредиторов

Тест 10.

Контроллинг:

- А. регламентируется государством
- В. не регламентируется государством
- С. регламентируется государством в части состава затрат предприятия, включаемых в себестоимость\

## Глоссарий по теме

**Дифференциальные затраты** - это разность затрат при двух сопоставимых вариантов решения.

**Контроллинговый центр ответственности** - сегмент организации или вид деятельности, для которых целесообразно аккумулировать затраты (центры затрат), отражать доходы (центры доходов), рассчитывать прибыль (центр операционной или маржинальной прибыли), контролировать инвестиции (центры инвестиций) и которые входят в сферу ответственности руководителя соответствующего уровня управления.

**Неустранимые затраты** – это затраты, которых невозможно избежать.

**Система управления затратами** – это целевая, информационная и многоуровневая система, объектом управления которой являются затраты, Система ориентирована на предоставление управленческой информации для обеспечения прибыльности бизнеса в краткосрочной перспективе и достижения устойчивого конкурентного преимущества в долгосрочной перспективе. Является одновременно элементом комплексной системы управления предприятием и находится в тесном взаимодействии с другими ее элементами.

**Стратегия управления финансовыми результатами** – это направление хозяйственной деятельности компании, требующий в разработке определенного плана мероприятий для выявления стратегии по управлению прибылью (убытком), изменением стоимости собственного капитала, дебиторской и кредиторской задолженности, а также дохода компании, в качестве высокой рентабельности и эффективности деятельности по получению и увеличению прибыли.

**Устранимые затраты** - это затраты, которых можно избежать при другом варианте альтернативного решения.

*Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами и финансовыми результатами* - комплексная система взаимосвязанных элементов по сбору, обобщению и анализу, накоплению, хранению и выдаче информации о целенаправленности операций по хозяйственному использованию ресурсной базы предприятия, позволяющей структурировать соотношение «затраты-результаты», с целью принятия адекватных управленческих решений оперативного характера, способствующих достижению стратегических целей предприятий.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

В рамках изучения вопросов темы предусмотрено участие магистрантов в разработке Вики-проекта "Положения по управленческому учету и контроллингу (версия IMA): детальный анализ" в электронно-образовательном ресурсе "Контроллинг". Для выполнения задания каждому магистранту следует выбрать положение (стандарт) по управленческому учету и контроллингу. Магистрант размещает на русском языке одну страницу вики-проекта, посвященную выбранному стандарту. Содержание вики-страницы: общие положения стандарта, роль специалиста по управленческому учету (контроллера) в формировании информации согласно нормам стандарта, ключевые нормы стандарта. Примеры положений по управленческому учету и контроллингу:

- Проведение всестороннего анализа деятельности конкурентов (Developing Comprehensive Competitive Intelligence).
- Инструменты и методы, используемые в процессе внедрения системы "Таргет-костинг" (Tools and Techniques for Implementing Target Costing).
- Внедрение системы управления затратами по видам деятельности (Implementing Activity-Based Management: Avoiding the Pitfalls).

- Определение управленческого учета (Definition of Management Accounting).
- Управление кросс-функциональными командами (Managing Cross Functional Teams).
- Управление качеством (Managing Quality Improvements).
- Ценности и этика: исходные положения и практика (Values and Ethics: From Inception to Practice) и т.д.

После подготовки вики-проекта должна быть проведена процедура его защиты.

### **Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1 Казакова, Н. А. Методология риск-ориентированного контроля и контроллинга эффективности бизнеса : монография / Н.А. Казакова, Е.И. Ефремова ; под ред. проф. Н.А. Казаковой. - 2-е изд., испр. и доп. - Москва : ИНФРА-М, 2019. – 234 с. – (Научная мысль). - [www.dx.doi.org/10.12737/monography\\_5c500980856726.67755087](http://www.dx.doi.org/10.12737/monography_5c500980856726.67755087). – ISBN 978-5-16-014912-7. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1010676> (дата обращения: 01.11.2022). - Режим доступа: по подписке.

2 Контроллинг на промышленном предприятии : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, И. Д. Грачев [и др.] ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2022. – 304 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-8199-0549-4. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831179> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

3 Левчаев, П. А. Финансовый механизм и управленческий учет расхода производственных ресурсов компании : монография / П.А. Левчаев, В.И. Осипов. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 231 с. – (Научная мысль). – DOI



10.12737/monography\_59e6ed14acf8b6.19361685. - ISBN 978-5-16-013187-0. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1149630> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

4 Осипов, В. И. Управленческий учет расходов промышленного предприятия : монография / В.И. Осипов. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 199 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1206681. - ISBN 978-5-16-016646-9. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1206681> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

5 Серебрякова, Т. Ю. Внутренний контроль и контроллинг : учебное пособие / Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова ; под ред. Т.Ю. Серебряковой. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 238 с. – (Высшее образование: Магистратура). — DOI 10.12737/textbook\_5ca6f77bdee2c8.03932587. - ISBN 978-5-16-014369-9. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1215340> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

6 Сунгатуллина, Л. Б. Бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников: Монография / Сунгатуллина Л.Б. - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2019. - 400 с. - ISBN 978-5-9776-0338-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1009722> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

### **3. СТРАТЕГИЧЕСКОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА, СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

#### **3.1. Методы стратегического планирования в системе контроллинга результативности бизнеса. Стратегические карты.**

Современные условия ведения бизнеса выдвигают все более жесткие требования к качеству и количеству формируемой информации о затратах и результатах деятельности предприятия. На первый план выдвигается задача по формированию информации о затратах и результатах, которая будет способствовать принятию не только оперативных, но, главным образом, стратегических решений, направленных на успешное долгосрочное развитие предприятия и рост его рыночной стоимости. Решение данной задачи требует внедрения в практику современных методов стратегического планирования. Поэтому в настоящее время наиболее актуальным вопросом является разработка новых и совершенствование имеющихся методологических подходов к контроллингу, направленных на создание информационных потоков, позволяющих принимать стратегические и соответствующие им оперативные решения.

Разработка комплексного метода стратегического планирования является одним из наиболее актуальных направлений совершенствования системы контроллинга. Именно выпускаемый продукт является главным источником текущей прибыли и будущих денежных потоков организации, поэтому представляет интерес стратегическое планирование затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта.

Актуальность исследования затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта определяется и тем, что существующие традиционные

системы и методы контроллинга ориентированы, главным образом, на производственный этап жизненного цикла продукта.

Недостатком такого подхода является то, что допроизводственные и послепроизводственные затраты и результаты не соотносятся с тем продуктом, который действительно являлся источником их возникновения. Такая ситуация опасна тем, что менеджеры предприятий получают искаженную информацию о плановых (нормативных) и фактических затратах, результатах деятельности компании и других показателях по каждому выпускаемому продукту, что приводит к принятию неверных управленческих решений как оперативного, так и стратегического характера.

Проведенное исследование показало, что степень изученности вопросов стратегического планирования затрат по стадиям жизненного цикла продукта является достаточно низкой. В отечественной науке и практике отсутствуют комплексные исследования, посвященные данному вопросу. К настоящему времени не сформированы и не систематизированы механизмы и принципы реализации данной концепции, дискуссионными остаются цели и задачи отсутствует четкое целостное представление об особенностях ведения контроллинга затрат по стадиям жизненного цикла продукта. Поэтому проблема формирования метода контроллинга и планирования затрат по стадиям жизненного цикла продукта является актуальной и требует всестороннего исследования.

В начале 90-х XX века была разработана система сбалансированных показателей (BSC - Balanced Scorecard). Так появились стратегические карты.

Стратегическая карта - это диаграмма, которая используется для документирования основных стратегических целей, преследуемых организацией или управленческой командой.

Стратегическая карта обычно является элементом сбалансированной системы показателей. Путем преобразования стратегии в действия

осуществляется моделирование взаимосвязи между факторами и желаемыми результатами. Стратегическая карта может помочь: разработать подробную стратегию; улучшить эффективность деятельности организации путем измерения то, что имеет для нее значение; улучшить информирование всех уровней управления.

### **3.2. Бюджетирование в системе контроллинга результативности бизнеса**

Впервые бюджетирование появилось в Англии в конце 17-го века. Тогда в высший орган управления этой страны посылались ежегодные отчеты, которые содержали не только перечень затрат произведенных за последний год, но и сметы тех расходов, осуществление которых было намечено на следующий период после сдачи отчета. Сегодня бюджетирование представляет собой процесс планирования затрат и результатов деятельности компании на краткосрочный период. Бюджет имеет ряд отличий от плана, поскольку последний зависит от долгосрочных целей предприятия.

Внедрение системы бюджетирования на промышленном предприятии:

- Поможет увеличить выручку
- Снизить дебиторскую задолженность.
- Прекратить рост кредитной массы
- Прекратить перебои с поставкой сырья
- Сократить затраты
- Перераспределить ресурсы
- Увеличить контроль за расходами
- Повысить качество услуг
- Оптимизировать документооборот организации
- Оптимизировать схемы распределения и перераспределения пла-

новых накладных расходов

Представляет интерес система бюджетирования затрат применяемая в Германии. Называется она АСРР (analytical cost planning process). Данная система включает в себя:

- планирование ставок накладных расходов, которые рассчитываются на различные носители затрат
- планирование прямых и косвенных, переменных и постоянных расходов
- планирование ставок перераспределения затрат вспомогательных или обслуживающих производств
- использование нулевых бюджетов затрат с целью их оптимизации
- анализ ставок накладных расходов

Бюджеты затрат призваны определять уровень ресурсов который требуется для производства, обслуживания и управления предприятием. Руководители современных компаний ориентированы на поиск альтернативных вариантов действий. Осуществляется анализ факторов, оказывающих влияние на процесс принятия решений и следовательно на схемы бюджетирования затрат и результатов.

Факторами, которые оказывают влияние на составление бюджетов затрат являются:

- схемы перераспределения затрат обслуживающих подразделений между прочими подразделениями
- схемы распределения накладных расходов между видами готовой продукции
- методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
- наличие и стоимость сырья и материалов
- методы оценки и списания на затраты сырья и материалов

- численность основного , вспомогательного и управленческого персонала
- системы оплаты труда персонала организации
- методы оценки незавершенного производства
- методы начисления амортизации основных средств

При составлении бюджетов затрат могут применяться два подхода. Первый подход подразумевает разработку бюджетов без консультирования с руководителями центров ответственности и бухгалтерами-аналитиками. Такой метод называют “бюджетирование сверху - вниз” или “top – down budgeting”. Руководитель ответственный за разработку генерального бюджета организации устанавливает уровень затрат для каждого подразделения. Руководители центров ответственности и персонал непосредственно занимающийся разработкой бюджета не могут изменить величину запланированных расходов, установленную свыше. Достоинством данного метода является низкая затратоемкость расчетов. Недостатком – отсутствие оперативной информации о динамике расходов в раз-резе центров ответственности, что не позволяет вовремя вносить изменения в бюджеты.

Второй метод носит название “бюджетирование снизу - вверх” или “bot-tom – up budgeting”. На самых низших уровнях управления предприятия собирается информация о расходах и факторах их вызывающих. Определяются количество материальных ресурсов, необходимых для производства, а также обслуживания и управления подразделениями и предприятием, виды оборудования и соответственно сумма их амортизации, требуемая численность персонала и расходы на оплату труда, необходимое количество машино-часов и расходы связанные с содержанием основных средств. После согласования уровня расходов с руководителем ответственным за разработку генерального бюджета организации формируется непосредственно бюджет расходов подразделения. Достоинством данного метода является высокая

точность расчетов. Недостатком – сравнительно высокая затратно-емкость мероприятий по составлению бюджетов расходов.

Бюджеты расходов бывают гибкими, фиксированными, бюджетами от достигнутого, нулевыми, АВВ бюджетами, целевыми, стратегическими, кассовыми и бюджетами составляемыми по методу начисления.

Гибкий бюджет расходов — это бюджет, который составляется не для конкретного объема деятельности, а для определенного его диапазона.

Фиксированный или статичный бюджет — это бюджет, рассчитанный на конкретный объем деятельности организации. Таким образом, в статическом бюджете расходы планируются исходя только из одного уровня реализации.

Бюджет расходов от достигнутого представляет собой бюджет при составлении которого предполагается, что планирование затрат осуществляется путем корректировки данных предыдущего бюджета.

Нулевой бюджет расходов представляет собой бюджет при составлении которого предполагается, что планирование затрат осуществляется с нуля.

Бюджет расходов АВВ представляет собой бюджет основанный на использовании принципов метода учета затрат по видам деятельности АВС (activity - based costing). Расходы планируются по видам деятельности. Для каждого вида деятельности определяется носитель затрат. Напомним, что под носителями затрат понимают однородные факторы, вызывающие динамику расходов. Таким образом, система АВВ - это инструмент планирования или бюджетирования который применяют для создания связи между плановыми носителями затрат и плановыми расходами.

Целевой бюджет расходов представляет собой бюджет, составление которого ориентировано на достижение основных целей подразделения.

Стратегический бюджет расходов представляет собой бюджет, рассчитанный на долгосрочный период.

Бюджет расходов по методу начисления представляет собой бюджет, составляемый с использованием такого бухгалтерского принципа как временная определенность фактов хозяйственной деятельности. Согласно этому принципу факты хозяйственной деятельности относятся к тому бюджетному периоду, в котором они имеют место, независимо от времени выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Следовательно расходы планируются на дату их осуществления, а не на дату их оплаты. Кассовый бюджет расходов – представляет собой бюджет, составляемый с использованием кассового принципа отражения расходов.

Планирование затрат осуществляется в разрезе:

- продуктов и услуг
- видов деятельности (функции)
- объектов производственных инвестиций, объектов основных средств и прочие виды активов
- статей калькуляции
- факторов производства
- центров ответственности и места формирования затрат
- переменных и постоянных затрат
- покупателей
- территорий (зон) продаж

Проблемы бюджетирования затрат и результатов:

- Несоответствие тактики и стратегии фирмы
- Отсутствие оперативности (в части осуществления контроля за затратами и результатами)
- Не используется вся информация для бюджетного управления предприятием



- Отсутствие регламента разработки и внедрения бюджетирования, регламента (сроки составления, последовательность, автоматизация), регламента корректировки бюджета (последовательность и кто корректирует), регламента управления бюджетным процессом.

- Не реалистичность и не выполнимость планов
- Отсутствие прозрачности для руководителя
- Нет делегирования ответственности (участие среднего менеджмента в планировании и управлении)

- Система мотивации не связана с выполнением бюджета (премировании только из общей прибыли – неверно)

- Бухгалтерская информация не всегда приспособлена к бюджетированию

- Проблемы с организационной структурой предприятия

- Отсутствие обученного персонала.

- Часто планирование осуществляется только на основе бюджета денежных средств. (однако этот документ определяет лишь будущую платежеспособность, а не эффективность использования ресурсов)

В процессе анализа текущей деятельности предприятия и контроля за исполнением бюджета могут быть выделены следующие этапы:

1. Определение круга лиц, контролирующих исполнение различных статей бюджета или финансового плана;

2. Определение набора «контрольных показателей» для анализа исполнения бюджета;

3. Сбор информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

4. Представление информации в необходимой форме;

5. Сравнение плановых и фактических показателей;

6. Определение отклонений;

7. Анализ отклонений и выявление их причин;
8. Принятие решений о корректировке бюджета или ужесточении контроля за его исполнением.

Типология бюджетов и управленческих отчетов по затратам на основе логики АС (методики учета поглощенных затрат) и на основе логики МС (метода маржинального учета затрат).

В середине 90-х годов XX века – анализировалось создание ценности через предполагаемое эффективное использование ресурсов, влияние факторов внешней и внутренней среды на будущую акционерную стоимость компании. Так составление стратегических карт было призвано заменить традиционные бюджеты. В теории управленческого учета этот тезис получил широкое распространение. На практике же многие компании старались совместить элементы BSC и систему бюджетирования и создать интегрированную систему планирования на долгосрочную и краткосрочную перспективы.

В конце XX века традиционное бюджетирование стало подвергаться жесткой критике: трудоемкость, отсутствие акцента на нефинансовые измерители, манипуляции результатами работы подразделений, несогласованность со стратегическими целями компании и т.д. Как результат, были разработаны две концепции: «улучшенного бюджетирования» и «вне бюджетирования» («за рамками бюджетирования») (рис. 3.1).

Первая не предполагала серьезных изменений существующей модели традиционного бюджетирования. Предлагалось оптимизировать алгоритм формирования бюджетов, улучшить взаимодействие между подразделениями и бизнес-единицами, усилить все преимущества от составления бюджетов, нивелировать недостатки. Однако большую известность получила концепция ВВ (Beyond budgeting). Одно из основных их предложений заключалось в следующем – рекомендовалось отказаться от начисления

вознаграждений и бонусов в зависимости от установленных годовых показателей статичного или фиксированного бюджета.

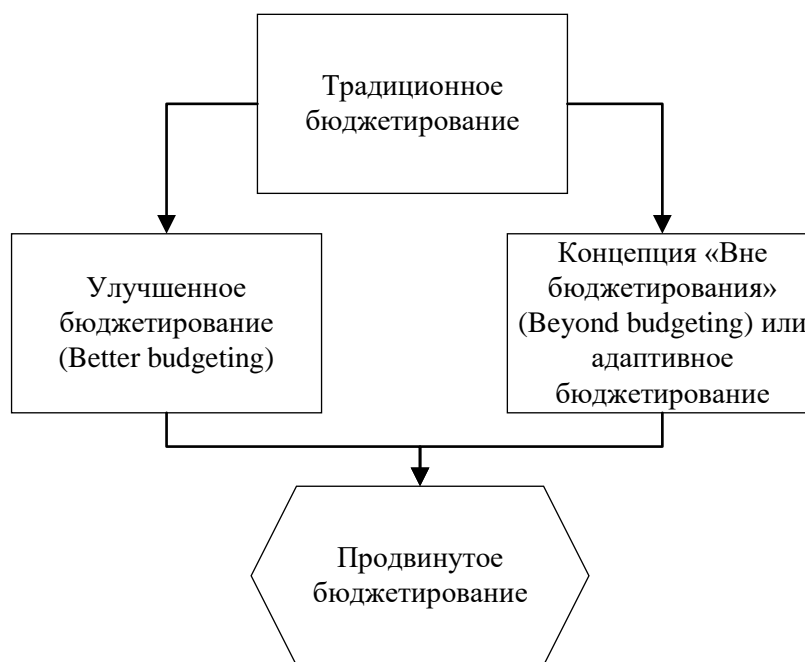


Рис. 3.1 Развитие традиционного бюджетирования

Именно критика фиксированного бюджета легла в основу проведенного научно-практического исследования. В результате:

- полный отказ от фиксированного годового бюджета;
- активное применение системы сбалансированных показателей;
- переход на использование относительных показателей;
- внедрение элементов скользящего бюджетирования.

Продвинутое или прогрессивное бюджетирование (*advanced budgeting*) возникло на современном этапе развития бюджетной модели, его применение становится трендом в мировой теории и практике управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса. По сути, это попытка совместить и соединить все преимущества систем «улучшенного бюджетирования» и «вне бюджетирования».

### 3.3. Взаимосвязь учета и бюджетирования в системе контроллинга результативности бизнеса

Взаимосвязь учета и бюджетирования характеризуется наличием ряда проблем. Если их не принимать во внимание и вовремя не решать, то это отразится на эффективности системы управления организацией в целом. Рассмотрим некоторые из этих проблем.

Первая проблема. Отсутствие единых подходов к формированию данных в бюджетах и в отчетах. Аналитика к счетам затрат 20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, и к счету 90 “Продажи” должна совпадать с содержанием соответствующих плановых статей в бюджетах затрат, плане прибылей и убытков (или бюджете доходов и расходов) и т.д. На практике часто допускают ошибку, когда бюджеты затрат формируются с использованием принципов отличных от тех, которые применяются для формирования затрат на счетах бухгалтерского учета. В условиях автоматизации эта проблема решается следующим образом: создается в базе данных единый перечень всех затрат предприятия, включающий в себя сотни, а иногда и тысячи позиций (рис. 3.2).

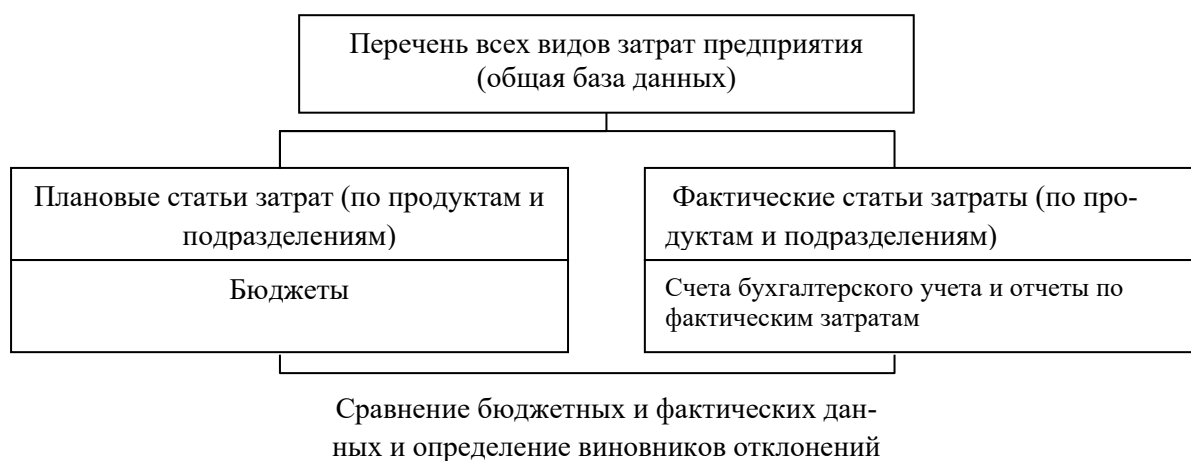


Рис. 3.2. Решение проблемы несоответствия подходов к формированию информации о затратах в бюджетах и в отчетах

Этот перечень служит основой для формирования по единым правилам как плановых так и фактических затрат (в разрезе подразделений и производимых продуктов). По этому пути пошли многие отечественные предприятия. В качестве примеров приведем АО «Татэнерго», ПАО «Татнефть», ПАО «Нижекамскнефтехим» и т.д.

Какие еще затруднения испытывают отдельные организации в процессе сбора и сравнения фактических затрат с плановыми?

Приведем пример. Машиностроительная компания. Бюджет на уровне предприятия составляется на реализованную товарную продукцию. Доходы и расходы планируются по каждой группе этой продукции. Бюджеты складских остатков готовой продукции не составляются, и как следствие – расходы по группам готовой продукции не планируются. После изучения действующей системы учета затрат было выявлено, что затраты по группам реализованной продукции не определяются (конечное сальдо по счету 43 «Готовая продукция свернутое и в целях определения себестоимости всей проданной за период продукции используется метод усреднения, т.е. рассчитывается средневзвешенный процент как отношение фактической себестоимости продукции к ее стоимости по учетным ценам). В результате планирование расходов осуществляется только по группам реализованной продукции, а учет затрат – только по группам готовой продукции. Руководству предоставляется сводная информация об отклонениях фактических доходов и расходов от плановых только в постатейном разрезе (по аналогии с формой № 2 бухгалтерской отчетности) Это обстоятельство ставит под сомнение эффективность проведения сравнительного анализа фактических и плановых данных и усложняет подготовку управленческих отчетов. Отсутствие единых принципов формирования затрат в бюджетах и в отчетах также приводит к

тому, что невозможно выявить виновников отклонений фактических затрат от плановых.

Также необходимо помнить об использовании методов балансового обобщения в системе бюджетирования. Многие специалисты по планированию не составляют прогнозных балансов. Вместе с тем, информация отраженная в прогнозном балансе может помочь выявить опасные тенденции в деятельности предприятия, например возможную потерю его самостоятельности, когда заемный капитал значительно превосходит собственный. Прогнозный баланс обладает всеми преимуществами бухгалтерского баланса.

Вторая проблема. Руководители многих предприятий обращают особое внимание на кассовые бюджеты и проявляют значительно меньший интерес к некассовым бюджетам (см табл. 3.1).

*Таблица 3.1.*

Некассовые бюджеты (компания по производству химической продукции)

Некассовые бюджеты	Кто составляет	Основание составления	Куда передается
Бюджет использования материалов в производстве	Производственный отдел	Бюджет производства	Планово-экономический отдел
План приобретения (закупки) материалов	Отдел материально-технического снабжения	Бюджет производства, заявки подразделений	Производственный отдел, Планово-экономический отдел
План потребности в электроэнергии	Отдел главного энергетика	Нормативы потребления электроэнергии	Производственный отдел, Планово-экономический отдел
План потребности в транспортных услугах, план расхода горючего	Транспортный цех (отдел)	Нормы и заявки подразделений	Производственный отдел, Планово-экономический отдел
Расходы на рекламу	Отдел рекламы	Бюджет продаж, данные о спросе и предложении	Планово-экономический отдел
Бюджет расходов на оплату труда	Отдел труда и заработной платы	Штатное расписание, тарифная	Планово-экономический отдел

Некассовые бюджеты	Кто составляет	Основание составления	Куда передается
		сетка, справочники и т.д.	
Бюджет налоговых обязательств	Бухгалтерия	Нормативные акты, плановые объекты налогообложения	Планово-экономический отдел
План амортизационных затрат	Бухгалтерия	Информация о движении основных средств, данные бухгалтерского учета	Планово-экономический отдел
План прочих доходов и расходов	Планово-экономический отдел	на основании данных отдела собственности, отдела ценных бумаг и т.д.	–
Плановые затраты на единицу продукции (плановые калькуляции)	Планово-экономический отдел	Предварительный план производства, спецификации	–
Реестр прогнозных плановых цен на продукцию, предназначенную к продаже	Планово-экономический отдел	Данные спроса, предложений, плановые калькуляции и т.д.	–
Бюджет продаж без НДС	Отдел маркетинга (отдел сбыта)	Предварительный бюджет продаж, реестр прогнозных плановых цен на продукцию	Планово-экономический отдел
Бюджет общепроизводственных расходов	Планово-экономический отдел	План потребности в транспортных услугах, план расходов на оплату труда, план амортизационных затрат, план энергозатрат	Доводится до подразделений после утверждения
Бюджет общехозяйственных расходов	Планово-экономический отдел	План потребности в транспортных услугах, план прибыли, план расходов на оплату труда, план амортизационных затрат, план энергозатрат	Доводится до подразделений после утверждения

На практике часто происходит следующее: руководитель предприятия требует составления детальных планов движения денежных средств (с разбивкой доходов и расходов по декадам или даже неделям, с отражением расходов по подразделениям) и расшифровок выписок банка. Все отклонения, выявляемые по данным отчета о движении денежных средств подлежат тщательному анализу. В то же время отклонения от плановых материальных и трудовых затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов могут быть полностью проигнорированы. В результате снижаются требования к представлению бухгалтерской информации для формирования отчетов по исполнению планов и сводится к минимуму проведение управленческого анализа. Более того, такое отношение к некассовым бюджетам не позволяет совершенствовать систему учета и контроля затрат. Теряется связь между бухгалтерами и работниками планово-экономического отдела. Это в свою очередь, является одной из основных причин неэффективной политики в области сокращения затрат.

Третья проблема. В рамках использования нормативного метода учета затрат информация о положительных и отрицательных отклонениях может не представлять ценности для руководства предприятия.

На многих предприятиях, применяющих нормативный учет затрат, отклонения фактических затрат от их нормативных значений систематизируются лишь на уровне подразделений (систематизация осуществляется в планово-экономическом отделе на основе информации о фактических и нормативных затратах, полученной из цехов). При этом часто отсутствуют объяснения ответственных лиц не только по экономии, но и по перерасходу затрат. Не формируется сводная детальная информация об отклонениях фактических затрат от их нормативных значений по видам выпускаемой продукции. Следовательно не проводится анализ затрат в этом разрезе. Однако и при определении отклонений затрат на уровне подразделений возникают



проблемы. В качестве примера можно привести таблицу систематизирующую отклонения фактических материальных затрат от их нормативных значений в разрезе основных цехов машиностроительного предприятия (см. табл. 3.2). Других документов по анализу отклонений материальных затрат не составляется.

*Таблица 3.2*

Систематизация отклонений фактических затрат от нормативных значений в разрезе основных подразделений

Подразделения	Фактические материальные затраты, тыс. руб.	Нормативные материальные затраты, тыс. руб.	Отклонения, руб.	Отклонения, %
цех 1	46300	52600	-6300	-11,98
цех 2	21900	18400	3500	19,02
цех 3	70500	68200	2300	3,37
итого	138700	139200	-500	

Одной из распространенных причин появления как экономии так и перерасхода является следующая: поступившие в цех и списанные в производство материалы вовремя не находят отражения в бухгалтерском учете. В результате эти материалы не показываются в графе « Фактические материальные затраты» расчетной таблицы (см. табл. 3.2) и возникает экономия. В следующем месяце на эту величину увеличивается сумма затрат в графе « Фактические материальные затраты» и это, как правило, приводит к возникновению перерасхода. Поэтому приступая к анализу отклонений важно помнить о вероятности существования разрывов между датой поступления (списания) материалов в подразделении и датой отражения этой операции в учете. Пока этот фактор не будет устранен, информация представленная в расчетной таблице (см. табл. 3.2), по сути, бесполезна для управления подразделениями и компанией в целом.

Решение обозначенных выше проблем способствует созданию действенной системы управленческого контроля, который вменяется в

обязанности бухгалтерам, работникам планово-экономического отдела и отдела экономического анализа.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Какие существуют направления оптимизации состава ключевых стратегических показателей в контроллинге?

2. Как применяется методика оптимизации финансовых результатов в рамках использования системы сбалансированных показателей ?

3. Какие используются методы для выявления и анализа отклонений в стратегическом контроллинге ?

4. Учетно-аналитическое обеспечение системы бюджетирования в рамках кон-троллинга.

5. Оценка эффективности работы специалистов по бюджетированию в рамках службы контроллинга результативности бизнеса.

6. Контроллинг и система функционального планирования и учета затрат.

7. Проблемы бюджетирования затрат и результатов при интегрировании с системой сбалансированных показателей.

8. Достоинства и недостатки классического метода бюджетирования «снизу – вверх».

9. Достоинства и недостатки классического метода бюджетирования «сверху–вниз».

10. Исторические аспекты возникновения бюджетирования (улучшенное бюджетирование, метод ВВ, продвинутое (прогрессивное) бюджетирование.

## Задание 1

Компания по производству продуктов планирует выпускать новый продукт для малого бизнеса. Разработка новой модели занимает мало времени. Вариант плановых затрат представлен в таблице 3.3.

Целевая цена составила 550 долл.

Норма прибыли составляет 10 % целевой от цены.

Необходимо определить предварительно рассчитанную целевую себестоимость продукта и целевые затраты, применив элементы стратегического управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

В процессе определения целевой себестоимости и финансовых результатов следует использовать информацию всего жизненного цикла продукта (четыре года).

*Таблица 3.3*

Исходная информация  
(элементы стратегического контроллинга затрат и результатов)

	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4
Объем производства и продаж, ед.	2 000	15 000	20 000	5 000
Затраты на исследование и развитие, долл.	1 900 000	100 000	-	-
Маркетинговые затраты, долл.	100 000	75 000	50 000	10 000
Затраты на производство, долл. на ед.	500	450	400	450
Затраты на обслуживание, долл. на ед.	50	40	40	40
Ликвидация оборудования				300 000

Необходимо провести сравнительный анализ и подготовить информацию для принятия решения о производстве продукта.

## Задание 2

Сетевая компания. Количество заключённых договоров на технологические присоединения составит 420 договоров. Из них 80 договоров с юридическими лицами (до 30 кВт; от 30 кВт до 100 кВт; от 100 кВт 750 кВт; свыше 750 кВт) и 340 договоров с физическими лицами (до 15 кВт и свыше 15 кВт)

Состав группы: 1 руководитель и 3 инженера 1 категории

Средняя почасовая оплата инженера – 118 руб.

Средняя почасовая оплата руководителя – 132 руб.

Бюджет оснащения и оборудования включает в себя затраты на столы, кресла, компьютерные столики, формирующие рабочее место, и компьютеры. Амортизационные отчисления и затраты на оснащение предусмотрены в бюджете на 20XX год в размере 94000 руб.

Затраты на оснащение оборудования распределяются пропорционально рабочему времени

Затраты на прочие материалы (канцелярские принадлежности (18000 руб.) - пропорционально количеству договоров и с учетом рассчитанных процентов.

Затраты на связь внутригородскую связь (10000 руб.) – пропорционально времени разговоров (лимит), определяемому на каждый вид деятельности в % .

Затраты на междугороднюю связь (14000 руб.) – пропорционально времени разговоров (лимит), определяемому на конкретный вид деятельности.

Прочие затраты (затраты на содержание помещения в котором размещена группа) 16000 руб. распределяются пропорционально рабочему времени.

Заполните таблицу 3.4.

Таблица 3.4

Процессный бюджет затрат сетевой компании по видам деятельности  
за 20XX год (АВВ метод)

Вид деятельности	Рабочее время, час	Зарплата и премии, руб.	Оснащение оборудования, руб.	Затраты на прочие материалы, руб.	Связь внутрigrодская, руб.	Связь междугородная, руб.	Прочие затраты группы, руб.	Всего затрат, руб.
1. Консультации потребителей								
2. Приём заявок на техническое присоединение								
3. Разработка технических условий договоров:								
– физические лица								
– юридические лица:								
- инженеры								
- руководитель								
Итого								
4. Согласование проектов по договорам:								
– физические лица								
– юридические лица								
Итого								

Вид деятельности	Рабочее время, час	Зарплата и премии, руб.	Оснащение оборудования, руб.	Затраты на прочие материалы, руб.	Связь внутрigrодская, руб.	Связь междугrодная, руб.	Прочие затраты группы, руб.	Всего затрат, руб.
5. Выдача справок о выполнении технических условий и оформление актов:								
– физические лица								
– юридические лица:								
Итого								
Всего								

Пояснения:

- 3 звонка на договор по 25 минут
- Звонки являются функцией инженеров
- 500 заявок на технологические присоединения (примерно 0,84 от заявок в среднем на технологические присоединения, в конечном счёте, превращались в заключённые договора), приходится 2,5 часа на заявку
  - на оформление одного технического условия и договора на техно-логическое присоединение для физических лиц уходит в среднем 3,6 часа
  - в среднем на подготовку необходимых документов, оформление технических условий и договора на технологические присоединения для одного юридического лица необходимо 7 часов как руководителя так и инженера

При плановом объёме заключённых договоров в количестве 420, количество выдаваемых справок и актов об оказании услуг будет также равно 420 документам каждого вида соответственно.

Материалы требуются для оформления документов по подготовке технических условий и договора на присоединения к электрическим сетям, а так-же на выдачу справок о выполнении технических условий и оформление актов об оказании услуг.

### Тесты

Тест 1.

Компания производит 2 продукта X и Y, которые продаются в соотношении 1:2. Цены продаж составляют \$60 и \$120 соответственно. Компания хочет заработать \$150000 в течение следующего периода. Бюджет продаж должен быть:

	X (шт)	Y(шт)
A.	1334	667
B.	800	400
C.	667	1334
D.	500	1000

Тест 2.

Компания производит три продукта X, Y и Z. Доступна следующая информация:

	X	Y
Z		
Запланированное производство (шт)	300	500
250		

Машино-часы на единицу продукции	4	5
3		
Переменные накладные расходы	\$4,20 за машино-час	
Основные накладные расходы	\$1,25 за машино-час	

Запланированные накладные расходы составляют:

- A. \$12200
- B. \$12000
- C. \$11590
- D. \$10980

Тест 3.

Для завершения работы требуется 3600 фактических рабочих часов, но предполагается, что время простоя составит 25% от общего времени. Если ставка заработной платы составляет \$15 в час, какова запланированная стоимость рабочей силы для выполнения данной работы, включая стоимость простоя?

- A. \$79200
- B. \$74000
- C. \$78800
- D. \$72000

Тест 4.

Данные инвестиционного проекта следующие:

Стоимость купленных активов на начало проекта	\$90000
Годовой приток денежных средств	\$35000
Стоимость капитала	5% каждый год
Продолжительность проекта	6 лет



Приведенная стоимость проекта:

- A. \$120000
- B. \$120000
- C. \$58505
- D. \$58505

Тест 5

При увеличении объема деятельности плановая маржинальная прибыль на единицу продукции:

- A. увеличивается
- B. уменьшается
- C. остается неизменной

### Глоссарий по теме

**Бюджетирование** - информационная система внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

**Норматив** - эталон расхода различных ресурсов на производство единицы продукции, значение которого должно соответствовать достигнутому уровню развития рыночных отношений при полной степени использования техники, передовой технологии, прогрессивной организации производства и требуемой квалификации персонала.

**Операционный бюджет** – часть главного бюджета, которая детализирует статьи доходов и расходов и представляется в виде плана прибылей и убытков

**Перспективное финансовое планирование** – составная часть управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса,

представляющая процесс формирования системы плановых показателей, содержащихся в разрабатываемых и утверждаемых в организации перспективных планах, позволяющих спрогнозировать, согласовать и синхронизировать доходы и расходы в компании в долгосрочной перспективе с минимальным риском.

*Поле издержек* – ограниченное масштабами предприятия совокупность его затрат независимо от их целевого назначения, степени завершенности процессов производственной деятельности результатов производства. Поле подразделяется на сферы, соответствующие фазам кругооборота авансированных средств (снабжение, производство, продажи).

*Система сбалансированных показателей* – механизм разработки стратегических целей компании путем установления ключевых показателей деятельности и осуществление контроля за их достижением

*Стратегический управленческий учет* – гибкая комплексная система сбора, преобразования, группировки и представления качественной и количественной информации, сгенерированной во внутренней и внешней среде организации, предназначенной для использования менеджерами на всех уровнях управления для выработки различных вариантов действий и принятия управленческих решений стратегического характера, направленных на обеспечение устойчивого развития организации в долгосрочной перспективе с использованием методов планирования, учета, контроля и анализа.

### **Список сокращений**

МС – маржинальный учет и планирование затрат.

АВВ – процессно-ориентированное бюджетирование .

ССП – система сбалансированных показателей.

## Рекомендуемые информационные ресурсы:

1 Вахрушина, М. А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки : монография / М.А. Вахрушина, Л.В. Пашкова. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2023. – 114 с. – (Научная книга). - ISBN 978-5-9558-0374-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1912384> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

2 Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / Ивашкевич В. Б. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2018. - 216 с. - ISBN 978-5-9776-0260-0. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/959939> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

3 Инициативное бюджетирование: эволюция теории и практики : монография / под общ. ред. В.В. Вагина. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 270 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1836241. - ISBN 978-5-16-017247-7. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1836241> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

4 Инструменты и методы антикризисного управления : учебник / под ред. А. Н. Ряховской, Л. В. Волкова. – Москва : Магистр, 2021. – 624 с. – ISBN 978-5-16-109673-4. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1779662> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

5 Ким, Л. И. Стратегический управленческий учет : монография / Л.И. Ким. – Москва : ИНФРА- М, 2022. – 202 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс].— (Научная мысль). — DOI 10.12737/2770. - ISBN 978-5-16-009571-4. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1851535> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

6 Маевская, Е. Б. Стратегический анализ и бюджетирование денежных потоков коммерческих организаций : монография / Е.Б. Маевская. —

Москва : ИНФРА-М, 2023. – 108 с. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/2378.  
- ISBN 978-5-16-009615-5. - Текст : электронный. – URL:  
<https://znanium.com/catalog/product/1911193> (дата обращения: 01.11.2022). –  
Режим доступа: по подписке.

7 Панов, М. М. Постановка системы бюджетного управления, или Три координаты бизнеса: БДР, БДДС, ББЛ / М.М. Панов. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – 304 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Просто, кратко, быстро). – DOI 10.12737/1755. - ISBN 978-5-16-009256-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1897697> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

8 Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л.В. Юрьева, Н.Н. Ильшева, А.В. Караваева, А.Н. Быстрова. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 336 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Высшее образование: Магистратура). - ISBN 978-5-16-005513-8. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1844316> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

9 Чараева, М. В. Стратегия управления корпоративными финансами: инвестиции и риски : монография / М.В. Чараева. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 218 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/1064905. - ISBN 978-5-16-015877-8. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1064905> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

10 Чепулянис, А. В. Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат: Монография / Чепулянис А.В., Бороненкова С.А., - 2-е изд., стер. - Москва :Флинта, Изд-во Урал. ун-та, 2017. - 248 с. ISBN 978-5-9765-3268-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/946560> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

#### **4. ЭКСПЕРТНАЯ ДИАГНОСТИКА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО СОСТОЯНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ, СУЩЕСТВУЮЩИХ СИСТЕМ ПЛАНИРОВАНИЯ, УЧЕТА, КОНТРОЛЯ И ПРОВЕДЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АНАЛИЗА**

##### **4.1. Цели и задачи стратегического анализа и диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия с использованием инструментов контроллинга результативности бизнеса**

Термин “стратегия” относится к стратегическим целям и стратегическим мероприятиям, которые организация использует для достижения превосходной и устойчивой работы. Стратегия описывает намерения и устремления организации относительно того, как она намерена создавать будущую ценность для своих заинтересованных сторон. Конкурентная стратегия означает сознательный выбор набора процессов и видов деятельности, обеспечивающих уникальное сочетание ценности. Некоторые варианты стратегии несовместимы. Таким образом, компания должна выбрать не только, какой стратегии следовать, но и какой стратегии не следовать.

Для того, чтобы оценить направления деятельности компании необходима экспертная диагностика финансово-хозяйственного состояния предприятия, существующих систем планирования, учета, контроля и анализа затрат и результатов.

Стратегический анализ – это процесс проведения исследования бизнес-среды, в которой работает компания, и самой компании с целью формулирования стратегии.

Цель стратегического анализа и диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия с использованием инструментов контроллинга результативности бизнеса - помочь специалистам по управленческому учету использовать концепции, инструменты, методы стратегического

конкурентного анализа, анализа инноваций и изменений, стратегического планирования для совершенствования систем управления эффективностью бизнеса.

Почему сегодня стратегическое мышление и навыки стратегического анализа имеют решающее значение для современных специалистов по управленческому учету? В современных условиях стратегическое мышление и стратегический анализ – это навыки, которые позволяют специалистам по управленческому учету создавать финансовую ценность компании.

Ключевым навыком стратегического лидерства является способность мыслить, действовать и общаться стратегически. Этому способствует время, необходимое для выполнения традиционных задач, таких как закрытие счетов периода и составление финансовой отчетности.

Специалисты по управленческому учету и контроллингу, которые тратят больше всего времени на решение традиционных учетных задач, получают значительно меньше запросов на анализ, чем те, кто тратит меньше времени на традиционные задачи.

Характеристики, которые помогают специалистам по управленческому учету и контроллерам восприниматься внутри компании как стратегические партнеры: способность сформулировать убедительную причину, по которой высшее руководство должно рассматривать контроллера как способного обеспечить поддержку стратегического анализа, включая составление календаря планирования, умение распределять ресурсы и многое другое; понимание новейших технологий (таких как автоматизация процессов, универсальный реестр и визуальная аналитика) и развитие отношений с ИТ службами; способности мыслить стратегически; умение продвигать стратегию и оказывать большее влияние на процессы разработки стратегии; построение межфункциональных отношений и развитие навыков, необходимых для влияния на других руководителей бизнес-единиц компании.

Стратегический аналитик должен обладать широким спектром стратегических инструментов, методов, которые помогут ответить на ключевые вопросы, преодолеть трудности, возникшие в компании.

Стратегический анализ должен быть привязан к миссии, видению и основным ценностям организации. Таким образом, крайне важно, чтобы организация определила правильную миссию и основные ценности. Обычно это начинается со сканирования внешней среды с использованием такой схемы, как "Пять сил Портера". Стратегический анализ также должен включать внутренний анализ с использованием таких инструментов, как SWOT-анализ, анализ цепочки создания стоимости, PEST-анализ или GAP - анализ.

#### **4.2. SWOT-анализ и PEST-анализ как инструменты стратегического анализа и контроллинга результативности бизнеса**

SWOT-анализ – это простой, но широко используемый инструмент, который помогает понять сильные и слабые стороны, возможности и угрозы, связанные с проектом или бизнес-деятельностью. Он начинается с определения цели проекта или деловой активности и определяет внутренние и внешние факторы, которые важны для достижения этой цели.

Сильные и слабые стороны обычно являются внутренними для организации, в то время как возможности и угрозы обычно являются внешними.

Сильные стороны:

- Что компания делает лучше других?
- Каковы уникальные преимущества компании в процессах продажи?
- Что конкуренты и клиенты на рынке считают сильными сторонами компании?
- В чем заключается конкурентное преимущество компании?

Возможности:

- Какие политические, экономические, социально-культурные или технологические (вредные) изменения происходят, которые могли бы быть благоприятными для компании?

- Где в настоящее время существуют неудовлетворенный спрос?

- Какие новые инновации могла бы вывести на рынок компания?

Слабость:

- Что другие компании делают лучше?

- Какие элементы бизнеса приносят мало пользы или вообще не приносят ее?

Угрозы:

- Какие политические, экономические, социально-культурные или технологические (вредные) изменения происходят, которые могут быть неблагоприятными для компании?

- С какими ограничениями сталкивается компания?

- Что делают конкуренты, что может негативно повлиять на деятельность компании?

При использовании SWOT-анализа следует убедиться, что: используются только конкретные, поддающиеся проверке утверждения; внутренние и внешние факторы расставлены по приоритетам таким образом, чтобы во время проведения стратегического анализа контроллер концентрировал внимание только на наиболее значимых факторах; проводится анализ и оценка рисков, чтобы гарантировать, что угрозы и возможности с высоким риском или высокой отдачей четко определены и рассматриваются контроллерами в приоритетном порядке; выявленные проблемы сохраняются на более поздних этапах процесса формирования стратегии; анализ проводится на уровне проекта или деловой активности, а не на уровне всей компании, что может быть менее действенным.



PEST-анализ – это сканирование внешней макросреды, в которой существует компания. Это полезный инструмент для понимания политической, экономической, социокультурной и технологической среды, в которой работает компания. PEST-анализ может быть использован для оценки роста или спада рынка и, как таковой, положения, потенциала и направления бизнеса.

**Политические факторы.** К ним относятся государственные нормативные акты, такие как трудовое законодательство, экологические нормы и налоговая политика. Другими политическими факторами являются торговые ограничения и политическая стабильность.

**Экономические факторы.** Они влияют на стоимость капитала и покупательную способность компании. Экономические факторы включают экономический рост, процентные ставки, инфляцию и курсы обмена валют.

**Социальные факторы.** Они влияют на потребности потребителя и потенциальный размер рынка товаров и услуг компании. Социальные факторы включают рост населения, возрастную демографию и отношение к здоровью.

**Технологические факторы.** Они влияют на принятия решений о инвестициях в инновации (автоматизация, инвестиционные стимулы и скорость технологических изменений).

#### **4.3. Метод «Пять сил Портера» и анализ четырех углов как инструменты стратегического анализа и контроллинга результативности бизнеса**

Пять сил Портера - пять факторов анализа конкурентной позиции Портера, которые были разработаны в 1979 году для оценки конкурентной силы и положения бизнес-организации. Эта теория основана на концепции, согласно которой существует пять сил, определяющих интенсивность конкуренции и привлекательность рынка. Пять сил Портера помогают определить,

в чем заключается сила компании. Это полезно как для понимания силы текущей конкурентной позиции компании, так и сила позиции, на которую компания может стремиться перейти.

Контроллеры часто используют пять факторов Портера, чтобы понять, являются ли новые продукты или услуги потенциально прибыльными. Понимая, в чем заключается сила, теория также может быть использована для определения сильных сторон, улучшения слабых сторон и предотвращения ошибок.

Первая сила - это оценка мощностей поставщиков. Оценка того, насколько легко поставщикам повышать цены. Это обусловлено:

- количеством поставщиков каждого основного сырья;
- уникальностью их продукта или услуги;
- относительным размером и силой поставщиков;
- стоимостью перехода от одного поставщика к другому.

Вторая сила - сила покупателя. Оценка того, насколько легко покупателям снизить цены. Это обусловлено:

- количеством покупателей на рынке;
- важностью каждого отдельного покупателя для компании;
- затратами покупателя на переход от одного поставщика к другому.

Если у бизнеса есть всего несколько влиятельных покупателей, они часто способны диктовать условия.

Третья сила - конкурентное соперничество. Ключевым фактором является количество и возможности конкурентов на рынке. Многочисленные конкуренты, предлагающие недифференцированные продукты и услуги, снизят привлекательность рынка.

Четвертая сила - угроза подмены. Там, где на рынке существуют близкие продукты-заменители, это увеличивает вероятность того, что покупатели

переключатся на альтернативные варианты в ответ на повышение цен. Это снижает как влияние поставщиков, так и привлекательность рынка.

Пятая сила - угроза появления нового конкурента. Прибыльные рынки привлекают новых участников, что снижает прибыльность. Если у компании нет возможностей помешать приходу новых конкурентов (патенты, экономия за счет масштаба, требования к капиталу или государственная политика), тогда рентабельность снизится до конкурентоспособного уровня.

Анализ четырех углов – разработанный Майклом Портером анализ является полезным инструментом для анализа конкурентов. В нем подчеркивается, что цель конкурентного анализа всегда должна заключаться в том, чтобы заглянуть в будущее.

«Четыре угла» относятся к четырем диагностическим компонентам, которые необходимы для анализа конкурентов: будущие цели; текущая стратегия; предположения; и возможности.

Модель может быть использована для: разработки профиля вероятных изменений стратегии, которые могут быть осуществлены в результате действий конкурента; определения вероятной реакции каждого участника рынка на диапазон возможных стратегических шагов, которые могут предпринять другие конкуренты; определения вероятной реакции каждого конкурента на ряд изменений в отрасли и окружающей среде, которые могут произойти.

#### **4.4. Затраты на сбор информации в среде контроллинга результативности бизнеса**

Следует разделять экономическую информацию для управления на информационные ресурсы (первичная информация) и информационную базу (вторичная информация более высокого порядка). Информационными расходами могут быть структурные затраты, содержание отделов бухгалтерии,

отдела труда и заработной платы, экономических отделов, вычислительного центра и т.п., расходы по видам деятельности расходы на приобретение информации со стороны, расходы, связанные с оказанием информационных услуг, расходы на принятие управленческого решения.

Информационные затраты должны быть тщательно изучены, поскольку это один из путей снижения расходов по обслуживанию производства и управлению, и повышения эффективности работы административного аппарата. Сегодня есть смысл в открытии одноименного активного производственного бухгалтерского счета «Информационные расходы» с целью отражения на нем всех расходов по содержанию информационной системы и движению информационных потоков.

С другой стороны, можно разбить информационные расходы по другим направлениям если предприятию выгодна иная группировка. В случае применения чисто функциональной или структурной группировки расходов на предприятии можно использовать субсчета с таким же названием, которые характеризовали бы информационные затраты внутри функций и отделов.

В целях нормирования имеет смысл вести учет отклонений от информационных затрат на одноименном счете. В рамках этого счета расходы можно учитывать в разрезе не только статей элементных затрат, но и в разрезе информационных точек, которые представляют собой расход средств на поставленную оперативную задачу в сфере движения информационных потоков или содержания информационной системы. Примерами могут служить расходы на маркетинговый анализ какого-либо изделия, на проведение стратегического анализа, получение бухгалтерской информации в целом или расходы на связь.

На предприятиях следует создать специальный отдел экономической информации, функциями которого были бы создание внутрифирменной базы

данных для целенаправленного обеспечения аналитической информацией аппарата управления и реализация информационных услуг.

Расходы на этапах принятия управленческого решения:

1. Затраты на получение первичной информации.
2. Затраты на анализ информации, составление прогнозов проведение экспериментов.
3. Принятие решения.
4. Организация исполнения.
5. Контроль.

Примером может служить внедрение мероприятия по сокращению расходов. На первом этапе осуществляются затраты, связанные с поиском и постановкой самой проблемы. Проводится предварительный анализ, в котором задействованы определенные службы предприятия. Затраты труда и прочие расходы (автоматизированная обработка данных - получение данных в необходимом группировочном разрезе расходы, по приобретению информации со стороны (услуги госкомстата и т.п.) представляют собой первую составляющую определения стоимости управленческого решения. На следующем этапе оплата услуг специалистов (аудиторов, аналитиков), участвующих в разработке методики, добавляет вторую составляющую расходов отображаемых в процессе принятия экономического решения. Поскольку на этой стадии, как правило, задействованы и внутренние ресурсы (бухгалтерия, отдел труда и зарплаты, планово-экономический отдел, которые выделяют работников в целях оказания помощи при проведении исследования), то их использование также является частью стоимости рассматриваемого объекта отнесения затрат. На третьем этапе осуществляется единовременный расход средств, связанных с внедрением мероприятия (покупка оборудования - компьютеров, вместо сокращенных работников приобретение счетчиков расхода энергоресурсов для установки в хозяйственных корпусах и в заводоуправлении (на предприятиях учет энергии обычно ведется в производственных подразделениях, в то время как на общезаводском уровне контроль за ее

распределением и использованием чрезвычайно слаб.), оплата консультантов и т.п. ). Четвертый и пятый этапы характеризуются затратами в процессе исполнения разработанной программы. Это оплата труда ответственного лица (или группы работников), стоимость средств труда, применяемых для контроля и т.д.

В данном примере управленческое решение рассмотрено как объект формирования управленческих расходов. Довольно часто можно встретить экономические решения, затраты на принятие которых группируются в зависимости от соотношения с конкретными видами производимой продукции ( модель типа “производить или покупать” ).

Таким образом, управленческое решение служит одним из основных факторов, оказывающих влияние на прибыль и в зависимости от него могут меняться не только прямые затраты (решение о замене материалов, поставщиков и т.п.) но и накладные (оптимизация численности, реорганизация служб общехозяйственного и общепроизводственного назначения). Можно предложить несколько моделей формирования затрат на подобные решения “ информационные расходы – решение –расходы на внедрение мероприятие – расходы на контроль и обслуживание ”, информационные расходы – решение – капитальные вложения – расходы по обслуживанию” и т.п.

### **Вопросы для самоконтроля:**

- 1 Как оценить действующую на предприятии систему управленческого контроля как инструмента контроллинга результативности бизнеса?
- 2 Как оценить действующую на предприятии систему экономического анализа как инструмента контроллинга результативности бизнеса?
- 3 Перечислите этапы диагностики финансового состояния предприятия
- 4 Дайте определение понятия «единое информационное пространство» в системе контроллинга.

- 5 Раскройте сущность оперативного контроллинга информационных технологий
- 6 Что собой представляют стратегические управленческие решения?
- 7 Как проводится систематизация отклонений фактических затрат от нормативных значений в разрезе основных подразделений?
- 8 Приведите примеры некассовых бюджетов.
- 9 Как решаются проблемы несоответствия подходов к формированию информации о затратах в бюджетах и в отчетах?
- 10 Приведите состав расходов на этапах принятия управленческого решения.

### **Задание**

Проведение семинара в интерактивном режиме в форме решения проблемной ситуации по теме «Экспертная диагностика финансово-хозяйственного состояния предприятия».

Цель: формирование умений и знаний понятий и основ стратегического контроллинга, анализ понятий «экспертная диагностика».

Примерная тематика проблемных ситуаций:

1. Определите цели и задачи диагностики финансово-хозяйственного состояния предприятия с использованием инструментов контроллинга.
2. Опишите специфику оперативной диагностики финансового состояния предприятия, источники необходимой для этого информации в системе кон-троллинга.
3. Классифицируйте подходы к принятию управленческих решений в контроллинге.
4. Опишите как использовать информацию о затратах по видам деятельности в контроллинге.

Практические задания. Необходимо определить величину фактических материальных затрат, приходящихся на производимый продукт и

разработать мероприятия по оптимизации затрат на основе информации о материальных затратах производственной компании. Схема отражения расходов ресурсов в ведомостях и отчетах представлена на рис. 4.1. Раскройная ведомость по хрому эластичу (Дебют), составляемая в РВЦ (раскройно-вырубочном цехе) за месяц представлена в табл. 4.1.

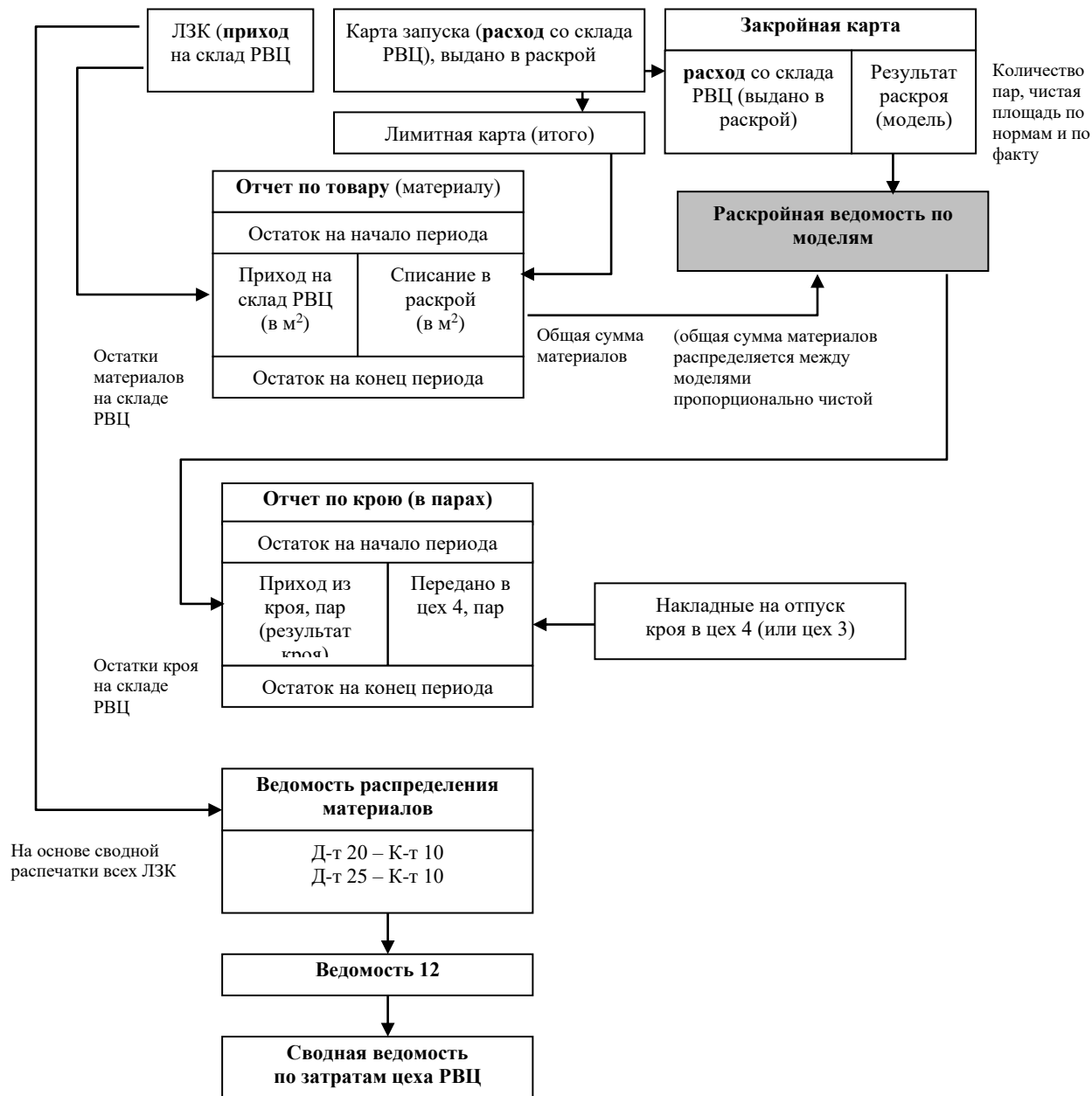


Рис. 4.1 Схема отражения показателей в отчетах



Таблица 4.1

Раскройная ведомость по хрому эластиду (Дебют). Составляется в РВЦ (раскройно-вырубочном цехе) за месяц  
Количество – 1383,35 метров. Сумма 1318928 руб. Выход основного кроя

Наименование	Модель	Кол-во пар	Чистая площадь на 100 пар	Общая чистая площадь, м <sup>2</sup>	Ценн. коэф.	Площадь по коэф., м <sup>2</sup>	Сумма	На пару обуви	Пересчет общей суммы	Пересчет на пару обуви	Отклонения (на пару обуви)
Крой мужские ботинки	9-357	486	24,84		1,113						
Крой мужские ботинки	9-3032	150	42,083	63,12	1,113	70,25	78254,99	521,70	83585,08	557,23	
Крой мужские ботинки	9-3050	60	39,76	23,86	1,113	26,56	29586,51	493,11	31596,01	526,60	
Крой мужские ботинки	9-3063	100	35,59	35,59	1,113	39,61	44123,56	441,24	47129,16	471,29	
Крой мужские ботинки	9-188	110	48,23	53,05	1,113	59,04	65767,61	597,89	70250,13	638,64	
Крой женские п/сапоги	82-080	302	45,15		1,325						
Крой женские п/сапоги	82-091	504	39,1	197,06	1,325	261,10	290852,36	577,09	260951,76	517,76	
Крой женские п/сапоги	82-099	500	43,71	218,55	1,325	289,58	322577,66	645,16	289409,35	578,82	
Крой женские ботинки	83-514	15	32,3	4,85	1,325	6,43	7162,70	477,51	6422,49	428,17	
Чешки	–	720	19,84		0,815						
Итого				996,00		1184,01	1318928,00		1318928,00		

Специалисту управленческому учету и контроллингу результативности необходимо проанализировать данные документы, определить проблемы с которыми сталкивается специалист в процессе расчета финансового результата при помощи инструментов контроллинга. Необходимо предложить пути решения проблем.

## Тесты

### Тест 1.

В прошлом году контролируемый возврат на инвестиции подразделения составил 40%, и его контролируемая прибыль составила \$100,000. Стоимость финансирования соответствующего подразделения составляла 15% годовых.

Каким был управляемый остаточный доход подразделения в прошлом году?

- A. 250,000
- B. 62,500
- C. 40,000
- D. 15,000

### Тест 2.

Что из следующего является элементом миссии?

- (i) Цель
  - (ii) Стратегия
  - (iii) Ценности
  - (iv) Культура
- A. Все из выше перечисленного
  - B. только i и ii
  - C. только ii
  - D. только ii и iv

Тест 3.

Что будет наиболее полезным для достижения оперативных целей, для компании, работающей с парком средств доставки?

- A. Стоимость за милю пробега
- B. Стоимость за водительский час
- C. Стоимость за тонну мили
- D. Стоимость провезенных килограмм

Тест 4.

Организация состоит из нескольких подразделений, каждое из которых функционирует как центр прибыли. Что из перечисленного будет полезным для мониторинга отдела производительности?

- (i) Валовая прибыль
- (ii) Контролируемая прибыль
- (iii) Возврат инвестиций
- (iv) Остаточный доход

- A. (i) только
- B. (i) и (ii) только
- C. (iii) и (iv) только
- D. Все из них

Тест 5.

При принятии управленческого решения типа “На каком из двух видов оборудования, установленных на предприятии следует разместить дополнительный заказ?”:

А. используют информацию о начисленной амортизации по оборудованию № 1 и № 2

В используют информацию о начисленной амортизации по оборудованию № 1

С. используют информацию о начисленной амортизации по оборудованию № 2

Д. не используют информацию о начисленной амортизации по оборудованию № 1 и № 2

### **Глоссарий по теме**

***Ликвидность*** - способность активов организации трансформироваться в денежные средства в процессе нормальной производственно-хозяйственной деятельности организации в течение определенного временного промежутка (чем короче период, в течение которого активы могут быть преобразованы в денежные средства, тем выше ликвидность данного вида активов)

***Несостоятельность*** - положение компании, которое характеризуется низкими показателями финансовой устойчивости, вследствие неэффективного управления внешними и внутренними рисками.

***Организационная диагностика*** - это систематический сбор и анализ информации о состоянии организации или отдельных ее подсистем с целью выявления проблем функционирования и определения путей их преодоления.

***Платежеспособность*** - финансовое положение организации, при котором она не имеет проблем с погашением долговых обязательств не только в краткосрочной, но и в долгосрочной перспективе, что делает ее финансовое положение привлекательным как в будущем, так и в настоящем времени.

***Финансовая устойчивость*** - это финансовое состояние, сложившееся по результатам финансово-хозяйственной деятельности компании, и характеризующее на определенный момент времени уровень эффективности в

управлении источниками средств компании для обеспечения ее жизнедеятельности.

**Финансовая безопасность предприятия** - определённое состояние корпоративных ресурсов, предопределяющее защиту от возможных финансовых угроз и потерь, недопущения банкротства, и обеспечивающее непрерывность деятельности экономического субъекта и его существование в обозримом будущем.

**Экспертиза** — специфический тип работы со знаниями, направленной не на получение новых знаний в той или иной области, а на применение уже имеющихся знаний для подготовки и принятия решений в самых различных сферах.

### **Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1 Абдукаримов, И. Т. Анализ финансового состояния и финансовых результатов предпринимательских структур : учеб. пособие / И.Т. Абдукаримов, М.В. Беспалов. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 214 с. – (Высшее образование: Магистратура). - ISBN 978-5-16-006404-8. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1003617> (дата обращения: 01.11.2022). - Режим доступа: по подписке.

2 Павлов, А. Ю. Инструментарий поддержки экономико-управленческих и инвестиционных решений в высокотехнологичном производстве с учетом концепции импортозамещения : монография / А. Ю. Павлов, Е. А. Кобец, Е. К. Защитина, Е. С. Огурцов, К. В. Самонова ; Южный федеральный университет. - Ростов-на-Дону ; Таганрог : Издательство Южного федерального университета, 2018. – 115 с. – ISBN 978-5-9275-2699-4. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1021750> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

3 Пласкова, Н. С. Методология учетно-аналитического обеспечения контроллинга в системе управления организацией : монография / Н.С. Пласкова. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 198 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1842566. - ISBN 978-5-16-017318-4. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1842566> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

4 Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления : монография / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, Г.Н. Ясменко, Е.А. Оксанич; под ред. Ю.И. Сигидова, М.С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2019. - 236 с. – (Научная мысль). - [www.dx.doi.org/10.12737/8223](http://www.dx.doi.org/10.12737/8223). - ISBN 978-5-16-010870-4. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1010051> (дата обращения: 01.11.2022). - Режим доступа: по подписке.

5 Теория и практика анализа финансовой отчетности организаций / Н. В. Парушина, И. В. Бутенко, В. Е. Губин [и др.] ; под ред. Н. В. Парушиной. - 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2022. – 430 с. - (Высшее образование: Бакалавриат). - ISBN 978-5-8199-0892-1. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1023563> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

6 Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики : учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан, Е.А. Козельцева. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 303 с. – (Высшее образование: Магистратура). – ISBN 978-5-16-009750-3. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/914132> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

7 Учетно-аналитическая система: теория и практика : монография / Л. В. Андреева, Т. В. Бодрова, Е. В. Зубарева [и др.]. – 3-е изд., перераб. и

доп. - Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2020. - 292 с. - ISBN 978-5-394-03996-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1449821> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

## **5. ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО И СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА И УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

### **5.1. Классификация подходов к принятию управленческих решений в оперативном и стратегическом контроллинге результативности бизнеса**

Принятие решений - это процесс принятия управленческих решений путем признания проблемы, сбора информации о возможных вариантах решения поставленных задач и окончательного определения наилучшей альтернативы.

Этот процесс осуществляется с помощью логики и интуиции. Применение логики предоставляет возможность использовать факты и цифры для принятия научно обоснованных решений. Интуиция - приемлемый способ принятия решений, однако она часто применяется при принятии простых решений. Более сложные суждения, как правило, требуют более формального, систематического подхода, который включает в себя как интуицию, так и логические рассуждения.

Процесс принятия решений:

1. Определение целей. Первый шаг в овладении искусством принятия решений – это определение целей. У контроллеров и менеджеров должно быть представление о том, в каком направлении следует компания. Как только будет сужен круг целей, можно принимать более обоснованные решения.

2. Использование процесса исключения. Если контроллеры и менеджеры знают чего они хотят избежать, процесс исключения может облегчить принятие определенных управленческих решений.



3. Моделирование возможных результатов. Существуют определенные способы смоделировать то, что с большей вероятностью произойдет из-за принятия управленческого решения (концепция управления проектами, «дерево проблем», SCQA (ситуация, сложность, вопрос, ответ) и МЕСЕ (взаимоисключающие, коллективно исчерпывающие), также могут помочь улучшить качество принимаемых решений.

#### 4. Выбор наилучших альтернатив.

Подходы к принятию решений: централизованный и децентрализованный.

При централизованном подходе к принятию решений максимум решений принимается менеджерами высшего уровня, хотя некоторая ответственность делегируется менеджерам среднего уровня.

При децентрализованном подходе полномочия по принятию решений делегируются руководителям более низкого уровня. В случае запрограммированных решений применяется децентрализованный подход. Централизованный подход используется для принятия незапрограммированных решений.

Менеджеры принимают решения вместе со своими подчиненными в рамках группового подхода к процессу принятия решений.

При индивидуальном подходе решения принимаются менеджером единолично. Это подход к принятию решений уместен, когда возникает чрезвычайная ситуация (время на принятие решения и ресурсы ограничены). Компания меньше несет затрат на индивидуальное принятие (чем на групповое принятие решений).

Групповое принятие решений в большинстве случаев лучше, чем индивидуальное, поскольку лица, принимающие решения, располагают большим количеством информации для принятия решений.

Такой подход обеспечивает лучшее качество и большую точность решений, повышает моральный дух сотрудников, повышает удовлетворенность работой, улучшает координацию и снижает текучесть кадров.

Групповое принятие решений страдает от следующих ограничений: некоторые участники принимают групповые решения, даже если они не согласны с ними, чтобы избежать конфликтов; иногда группы не приходят ни к какому решению (разногласия и дисгармония между членами группы приводят к межличностным конфликтам); некоторые члены группы доминируют над другими, чтобы те согласились с их точкой зрения (социальное давление приводит к принятию альтернатив, с которыми не все члены группы единодушно согласны).

Хотя затраты на групповое принятие решений выше, чем на индивидуальное, его преимущества намного перевешивают затраты и позволяют менеджерам принимать более эффективные решения.

Демократический подход и консенсус. При демократическом подходе решения принимаются на основе системы голосования большинством голосов. При консенсусном подходе участники обсуждают проблему и приходят к общему консенсусу. Это похоже на групповое принятие решений, когда в процесс принятия решений вовлечено много людей. Однако при групповом принятии решений некоторые люди соглашаются с другими из-за социального или психологического давления. Групповое принятие решений отражает мнение немногих, а консенсусное принятие решений отражает мнение всех членов группы.

## **5.2. Критерии принятия управленческих решений**

Существует два вида факторов, которые следует учитывать при принятии решения в пользу любой альтернативы.

Они могут быть классифицированы как: осязаемые и нематериальные. Среди первых выделяются продажи, стоимость, закупки, производство, персонал логистика и т.д.

Влияние любого решения на один или несколько осязаемых факторов может быть измерено, и поэтому легко взвесить все за и против каждого решения. Решения, основанные на этих факторах, скорее всего, будут более рациональными и свободными от предвзятости и чувств лица, принимающего решения.

Среди нематериальных факторов, которые могут повлиять на принятие решения в пользу любой альтернативы, важными являются последствия любого конкретного решения: престиж предприятия, поведение потребителей, моральный дух сотрудников компании и т.д.

Методы и инструменты принятия решений, которые контроллер и менеджер может использовать для изучения различных вариантов принятия выбранного решения:

1. Маржинальный анализ, помогающий оптимизировать затраты и распределять ресурсы для повышения прибыльности. Пример: если у компании есть бюджет для найма сотрудника, маржинальный анализ может показать, что наем этого человека обеспечивает прирост прибыли, поскольку способность производить больше продукции перевешивает увеличение затрат на рабочую силу.

2. Матрица принятия решений. Данная матрица может обеспечить ясность при работе с различными вариантами принятия решений. По сути, это список "за" / "против", но лица, принимающие решения, могут определить уровень важности каждого фактора в баллах. В строках матрицы отображаются альтернативы решения, в графах - соответствующие факторы. Следует определить насколько важен каждый фактор при выборе окончательного решения. Выигрывает вариант, набравший наибольшее количество баллов.

3. Анализ Парето. Принцип Парето помогает определить изменения, которые будут наиболее эффективными для компании. Он основан на принципе, согласно которому 20 процентов факторов часто способствуют 80 процентам роста организации. Определяя, какие небольшие изменения оказывают наиболее значительное влияние, компания может лучше расставлять приоритеты в своих решениях.

4. Линейное программирование. Это метод, применимый в таких областях, как планирование производства, транспортировка, расположение склада и использование производственных и складских помещений при общих минимальных затратах. Он основан на предположении, что существует линейная зависимость между переменными и что пределы вариаций могут быть установлены.

Это метод, используется для определения оптимального сочетания ограниченных ресурсов для достижения заданной цели. Он включает в себя максимизацию линейной функции различных первичных переменных, известной как целевая функция, подчиняющаяся набору некоторых реальных или предполагаемых ограничений.

### **5.3. Управленческая отчетность в системе контроллинга результативности бизнеса**

Управленческая отчетность – это по сути совокупность способов получения итоговых сведений для целей управления компанией. Она необходима для оценки результатов деятельности хозяйствующих субъектов. В зависимости от запросов всегда можно получить сжатую или более развернутую информацию т.е. изменить формы ее представления. Другими словами, управленческая отчетность вторична, она зависит от организации бухгалтерского аналитического учета, от уровней детализации активов, обязательств,

собственного капитала, доходов и расходов при составлении бюджетов и ограничена возможностями автоматизированной системы. Вместе с тем, она многовариантна и более подвержена изменениям, чем, например, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Практика показывает, что при составлении многих управленческих отчетов специалисты бухгалтерии не принимают участия. Примерами могут служить отчеты по качеству, по освоению в производстве новых технологий, отчеты отдела кадров и т.д. В таблице 5.1 представлен традиционный перечень управленческих отчетов промышленной организации (использован опыт работы машиностроительными и нефтехимическими предприятиями).

*Таблица 5.1*

Управленческая отчетность, предоставляемая руководству промышленного предприятия

Управленческий отчет	Подразделения участвующие в представлении отчета
Группа отчетов по затратам (в разрезе продуктов, подразделений, экономических элементов и статей калькуляции)	Бухгалтерия, планово-экономический отдел
Отчеты о прибыли (исполнение бюджета доходов и расходов, коэффициенты покрытия постоянных затрат, динамика показателей прибыли в графиках)	Бухгалтерия, планово-экономический отдел
Управленческий отчет	Подразделения участвующие в представлении отчета
Отчет о дебиторской и кредиторской задолженности по контрагентам и по срокам образования	Планово-экономический отдел), бухгалтерия
Отчет о движении денежных средств, анализ текущих платежей	Финансовый отдел, бухгалтерия
Отчеты о закупках и запасах материалов	Отдел материально-технического снабжения, склады
Отчеты о запасах НЗП и готовой продукции в стоимостном выражении	Планово-экономический отдел, бухгалтерия
Динамика показателей по труду и персоналу (производительность труда, среднесписочная численность, фонд заработной платы), сводная ведомость на основе фотографий рабочего дня, отчет о фактическом замещении рабочих мест.	Отдел труда и заработной платы, планово-экономический отдел

Управленческий отчет	Подразделения участвующие в представлении отчета
Отчеты по качеству (рекламации, динамика затрат на послепродажное обслуживание, штрафные санкции, состояние качества оборудования и т.д.)	Отдел контроля качества, бухгалтерия
Отчеты по модернизация инфраструктуры, освоению в производстве новых видов изделий, технологий	Инженерные службы
Отчеты о выпуске продукции в натуральном выражении	Производственно-диспетчерский отдел
Список нарушителей трудовой дисциплины, графики отпусков и численность работников в отпусках	Отдел кадров
Отчеты о претензионно-исковой работе (суммы исков, результаты работы)	Юридический отдел
Отчеты о выполнении планов научно-исследовательских работ	Планово-экономический отдел бухгалтерия

Некоторые отчеты, составляемые подразделениями промышленного предприятия требуют сверки с данными бухгалтерского учета, например, отчет о запасах на складах составляется как в натуральном так и в стоимостном выражении (последний сверяется с остатками к счету 10 «Материалы»), отчеты о вовлечении в оборот неликвидных и сверхнормативных материалов или отчеты о выполнении мероприятий по снижению дебиторской задолженности и т.д. Вместе с тем, часто встречается ситуация, когда между экономическим подразделениями не в полной мере налажено взаимодействие. Например, бухгалтера могут слабо представлять себе работу планово-экономического отдела и наоборот. В этом случае можно порекомендовать составить перечень всех основных документов, формируемых в экономических службах.

Приведем пример входных и выходных документов планово-экономического отдела или планово-аналитического отдела (отдела контроллинга или управленческого учета).

Входные документы отдела контроллинга представлены в табл. 5.2 и 5.3.

Таблица 5.2

## Входные документы отдела контроллинга (фрагмент)

Название документа	Из какого подразделения документ поступил	Для чего предназначен документ
Заявки на транспортные расходы и связь и командировочные расходы	Основные, вспомогательные и управленческие подразделения	Для составления лимита транспортных расходов, расходов на связь и командировочных расходов
Отчеты по энергоресурсам	Отдел главного энергетика	Для составления сводного отчета
Фонд оплаты труда	Отдел труда и заработной платы	Для составления бюджета расходов в разрезе подразделений
Фактический объем готовой продукции	Производственно-диспетчерский отдел	Составление сводных плановых калькуляций на фактически объем производства
Нормы расходов материалов	Отдел главного технолога	Для расчета плановой цены
Данные по группе 20-х счетов	Бухгалтерия	В целях проведения анализа затрат

Таблица 5.3

## Выходные документы отдела контроллинга (фрагмент)

Название документа	Какая информация в документе содержится	Куда документ представляется
Лимиты транспортных расходов, расходов на связь и командировочных расходов	Лимиты расходов в разрезе подразделений	бухгалтерия, все подразделения
Бюджеты расходов в разрезе подразделений	Бюджеты управленческих подразделений, бюджет расходов на пожарную и вневедомственную охрану,	Бухгалтерия

Название документа	Какая информация в документе содержится	Куда документ представляется
Сводные плановые калькуляции на фактически объем производства	Плановые калькуляции в разрезе групп выпускаемой продукции	Бухгалтерия
Сводный анализ затрат	Анализ структуры себестоимости готовой продукции, анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов и т.д.	руководство предприятием

Такой подход позволит осуществить группировку всех основных документов подразделения и классифицировать горизонтальные (представляемые другим подразделениям) и вертикальные (представляемые руководству) внутренне отчеты.

### **Вопросы для самоконтроля:**

1. Какая информация, генерируемая в системе контроллинга необходима при принятии решений в сфере производства?
2. Какая информация, генерируемая в системе контроллинга необходима при принятии решений в сфере сбыта?
3. Какая информация, генерируемая в системе контроллинга необходима при принятии решений в сфере торговли?
4. Какая информация, генерируемая в системе контроллинга необходима при принятии решений в проектно-ориентированных компаниях?
5. Какие методы используются для оптимизации затрат?

### **Задание**

Составьте внутренние отчеты о финансовых результатах. Заполните ячейки, выделенные цветом. Отчет о финансовых результатах (немецкая форма внутреннего отчета) с использованием маржинального подхода представлен в табл. 5.4.



Таблица 5.4

Отчет (немецкая форма внутреннего отчета) (маржинальный подход)

№ п/п	Показатели	Рынки сбыта		
		Ответствен- ное лицо за продажи 1	Ответствен- ное лицо за продажи 2	Ответственное лицо за продажи 3
1	Выручка	55737	-	-
2	Скидки (если оплата налич- ными, или предоплата)	4589	-	-
3	Переменные затраты на произ- водство	25541	-	-
4	Маржинальная прибыль I		-	-
5	Постоянные затраты на произ- водство	5998	-	-
6	Маржинальная прибыль II		-	-
7	Переменные затраты на про- дажу	5883	-	-
8	Маржинальная прибыль III		-	-
9	Постоянные затраты на про- дажу	3099	-	-
10	Маржинальная прибыль IV		-	-
11	Административные затраты (10 % от выручки)		-	-
12	Операционная прибыль (ЕВІТ)		-	-
13	Маржинальная прибыль I, в %% к выручке		-	-
14	Маржинальная прибыль II, в %% к выручке		-	-
15	Маржинальная прибыль III, в %% к выручке		-	-
16	Маржинальная прибыль IV, в %% к выручке		-	-
17	ЕВІТ к выручке, в %%		-	-

Отчет о финансовых результатах (немецкая форма внутреннего отчета) с использованием классического подхода представлен в табл. 5.5.

Таблица 5.5

## Отчет (немецкая форма внутреннего отчета) (классический подход)

Показатели	Сумма
1. Выручка	240 000
2. Скидки (12,5 % от выручки)	
3. Себестоимость проданной продукции:	
3.1 Остаток непроданной продукции на начало периода	22 000
3.2 Себестоимость произведенной продукции:	
3.2.1 Основные материалы:	
3.2.1.1 запасы материалов на начало периода	11 000
3.2.1.2 приобретено материалов	73 000
3.2.1.3 итого материалов для отпуска	
3.2.1.4 запасы материалов на конец периода	8 000
3.2.2 Основные материалы, используемые в производстве	
3.2.3 Затраты на оплату труда основных производственных рабочих	9 000
3.2.4 Производственные накладные расходы	20 000
3.2.5 Производственные затраты итого	
3.2.6 НЗП на начало периода	6 000
3.2.7 Итого производственных затрат с НЗП	
3.2.8 НЗП на конец периода	7 000
3.3 Итого себестоимость продукции, готовой к продаже	
3.4 Остаток непроданной продукции на конец периода	18 000
4. Валовая прибыль	
5. Административные расходы	40 000
6. Расходы на продажу	30 000
7. Прибыль от продаж	

**Тесты**

## Тест 1.

Компания запланировала произвести и продать 3600 единиц продукции X за период. Норматив постоянных общепроизводственных расходов на единицу заложен как \$3.

Фактические данные за прогнозируемый период составили:

производство и продажа (ед.) 3840;

Постоянные общепроизводственные расходы 16000.

Изменение постоянных общепроизводственных расходов составило:

- A. вследствие изменения самих постоянных затрат;
- B. вследствие изменения объема производства?

Тест 2.

Для производства 30 000 единиц продукции за месяц планируется использовать материалы на сумму \$130 000. По плану, на каждую единицу продукции будет израсходовано 2,2 кг материалов. Плановая цена материалов составляет \$5,60 за кг.

Фактические материальные затраты составили \$340,000 для производства 25,000 единиц продукции. Было приобретено и израсходовано 60,000 кг материалов.

Каково неблагоприятное отклонение по цене материалов?

- A. \$3,000
- B. \$4,000
- C. \$4,500
- D. \$5,000

Каково благоприятное отклонение по использованию материалов?

- A. \$5,000
- B. \$4,500
- C. \$6,000
- D. \$5,500

Тест 3.

По трудозатратам за прошедший месяц дана следующая информация:

План	Ставка заработной платы	\$20 за час
	Время производства	21,000 часов
	Время на единицу	3 часа
	Количество продукции	5,000 штук
Факт	Выплаченная зарплата	\$444,000
	Произведённая продукция	7,500 штук
	Общее отработанное время	18,000 часов
	Простоев в работе не было.	

Каковы отклонение по стоимости рабочей силы и по эффективности использования труда?

отклонения по цене рабочей силы	отклонения по производительности труда
A. \$24,000 неблагоприятное	\$90,000 благоприятное
B. \$24,000 неблагоприятное	\$50,000 благоприятное
C. \$84,000 неблагоприятное	\$4,500 благоприятное
D. \$84,000 неблагоприятное	\$90,000 благоприятное

Тест 4.

Компания использует систему стандарт-абсорпшен костинг. В смете затрат на апрель представлены следующие данные.

Постоянные накладные расходы \$36,000

Продукция (ед.) \$3,600

В апреле накладные расходы были недораспределены в размере \$6,000, и наблюдалось занижение постоянной части накладных расходов на \$1,000.

Объём фактически произведённой продукции составил:

- A. 4,100
- B. 3,100
- C. 3,600
- D. 4,600

Тест 5.

Составление общего бюджета начинается:

- A. с бюджета коммерческих расходов
- B. с бюджета производства
- C. с бюджета закупок
- D. с бюджета продаж

Тест 6.

Составление общего бюджета завершается:

- A. бюджетом коммерческих расходов
- B. бюджетом движения денежных средств
- C. бюджетом закупок
- D. прогнозным балансом

Тест 7.

Бюджетный период:

- A. период на который составляется бюджет - год
- B. период в течении которого формируется бюджет

Тест 8.

В состав операционных бюджетов в системе контроллинга включается:

- A. бюджет закупок
- B. бюджет движения денежных средств

- C. бюджет инвестиционный
- D. прогнозный баланс

Тест 9.

В состав финансовых бюджетов в системе контроллинга включается:

- A. бюджет закупок
- B. бюджет движения денежных средств
- C. бюджет коммерческих расходов
- D. бюджет продаж

Тест 10.

Корреляционно-регрессионный анализ в системе контроллинга позволяет

- A. Определить переменную и постоянную составляющую затрат с целью их оптимизации, проведения маржинального анализа и т.д.
- B. Определить функцию максимизации финансового результата компании и оптимальные объемы деятельности
- C. Разработать имитационную модель с несколькими вариантами доходов, расходов и объемом деятельности для увеличения финансового результата

### Глоссарий по теме

**Решение** - выбор альтернативы.

**Сегментарная отчетность** - составная часть внутренней и внешней отчетности, сформированной по отдельным сегментам бизнеса коммерческих организаций

**Управленческое решение** — это выбор руководителя в процессе исполнения свои обязанностей, обусловленные занимаемой им должностью (выбор альтернативы, осуществлённый менеджером в рамках его

должностных полномочий и компетенции и направленный на достижение целей организации).

**Финансовое обязательство** – это обязательство, в рамках которого его эмитент обязан передать денежные средства или иные финансовые активы, а владелец данного обязательства вправе потребовать такой передачи.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- Для выполнения задания магистрантам следует разместить материал на страницах вики-проекта. Исследуются методы (инструменты), элементы управленческого учета и контроллинга. Представляется связь контроллинга с темой научного исследования магистранта. Разрешено использование иллюстративного материала. Запрещено размещение материалов из интернета.

#### **Возможные темы вики-проекта**

- Развитие бюджетирования в системе контроллинга;
- Контролинг затрат и результатов в образовательных учреждениях;
- Использование данных финансовой отчетности для целей управления образовательными учреждениями;
- Внутренний и внешний отчет о движении денежных средств, составляемый в системе контроллинга;
- Институциональная концепция контроллинга: учетные аспекты;
- Формирование внутреннего отчета для целей управления дебиторской задолженностью ;
- Управление активами бюджетных организаций с целью повышения эффективности бизнеса;
- Типология управленческих отчетов в системе контроллинга.

Для проверки усвоения темы имеется тест.

### **Рекомендуемые информационные ресурсы:**

1. Казакова, Н. А. Бизнес-анализ и управление рисками : учебник / Н.А. Казакова, А.Н. Иванова ; под ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Казаковой. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 336 с. — (Высшее образование: Магистратура). — DOI 10.12737/1415365. - ISBN 978-5-16-016958-3. — Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1415365> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.

2. Каргина, Е. Н. Инструментарий «1С: ERP Управление предприятием» для учетно-аналитического обеспечения бизнеса : учебное пособие / Е. Н. Каргина ; Южный федеральный университет. — Ростов-на-Дону ; Таганрог : Издательство Южного федерального университета, 2020. - 350 с. — ISBN 978-5-9275-3568-2. — Текст : электронный. — URL: <https://znanium.com/catalog/product/1894450> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.

3. Клиентоориентированность: исследования, стратегии, технологии : монография / Л.С. Латышова, И.В. Липсиц, О.К. Ойнер [и др.]. — Москва : ИНФРА-М, 2023. — 241 с. — (Научная мысль). — DOI 10.12737/1058297. - ISBN 978-5-16-015796-2. - Текст : электронный. — URL: <https://znanium.com/catalog/product/1875215> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.

4. Кондрашова, О. Р. Управленческий учет и отчетность по сегментам : монография / О.Р. Кондрашова. — Москва : ИНФРА-М, 2018. — 236 с. — (Научная мысль). — [www.dx.doi.org/10.12737/24682](http://www.dx.doi.org/10.12737/24682). - ISBN 978-5-16-012714-9. - Текст : электронный. — URL: <https://znanium.com/catalog/product/947763> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.



5. Макарова, В. А. Управление стоимостью промышленных предприятий : учебное пособие / В.А. Макарова, А.А. Крылов. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 188 с. – (Высшее образование: Магистратура). – DOI 10.12737/2037. - ISBN 978-5-16-006911-1. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1844323> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

6. Мануйленко, В. В. Управление прибылью в акционерных обществах региона: теория и практика. Книга 1 : монография / В. В. Мануйленко, Т. А. Садовская ; под науч. ред. д-ра экон. наук В. В. Мануйленко. – Москва : Финансы и Статистика, 2021. - 240 с. - ISBN 978-5-00184-046-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831401> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

7. Мануйленко, В. В. Инновационный подход к управлению прибылью в коммерческих корпоративных организациях. Книга 2. : монография / В. В. Мануйленко, Т. А. Садовская ; под науч. ред. д-ра экон. наук В.В. Мануйленко. - Москва : Финансы и Статистика, 2021. - 136 с. – ISBN 978-5-00184-047-3. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831399> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

8. Шигаев, А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / А.И. Шигаев. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 351 с.- ISBN 978-5-238-01442-5. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1028498> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

## **Вопросы для итогового контроля**

1. Контроллинг результативности бизнеса, его сущность и назначение.
2. Функции контроллинга результативности бизнеса.
3. Роль управленческого учета в системе контроллинга. Контроллинг и управленческий учет: общее и отличия.
4. Использование данных управленческого учета в контроллинге результативности бизнеса.
5. Основные показатели объема и результатов деятельности предприятия в системе контроллинга результативности бизнеса.
6. Значение системы контроллинга в антикризисном управлении.
7. Примерная структура службы контроллинга результативности бизнеса.
8. Примеры управленческих решений, принимаемые руководителями на основе информации, генерируемой в службе контроллинга результативности бизнеса.
9. Понятие стратегического контроллинга, его цели, задачи.
10. Инструменты стратегического контроллинга результативности бизнеса.
11. Понятие оперативного контроллинга, его цели, задачи.
12. Инструменты оперативного контроллинга результативности бизнеса.
13. Основные направления и методы оптимизации затрат на предприятиях.
14. Понятие о сумме и ставке покрытия, маржинальных затратах и доходе. Использование данных показателей в контроллинге».
15. Расчеты точки нулевой прибыли в системе контроллинга.

16. Использование расчетов точки нулевой прибыли для оптимизации постоянных и переменных расходов, цен и объемов продаж.
17. Расходы по элементам и статьям калькуляции в системе контроллинга.
18. Релевантные и нерелевантные расходы: примеры.
19. Практическое значение группировки затрат «переменные-постоянные».
20. Методы деления затрат на переменные и постоянные.
21. Формирование информации о прямых затратах в системе контроллинга.
22. Амортизация основных средств в системе контроллинга.
23. Место затрат и центр ответственности, критерии их обоснования в контроллинге.
24. Группировка и контроль затрат по местам формирования и центрам ответственности в контроллинге.
25. Методы распределения затрат обслуживающих подразделений.
26. Группировка затрат по объектам калькулирования в контроллинге. Виды калькуляций в контроллинге и их назначение.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Многочисленные проблемы российской экономики, с которыми сталкиваются предприятия в процессе своей деятельности, появление современных сложных систем управления субъектами хозяйствования, динамично развивающаяся рыночная среда требуют внедрения и дальнейшего совершенствования методологии управленческого учета как системы в целом и управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

Важность рассмотренных в учебном пособии проблем заключается в том, что существующие системы управленческого учета затрат и контроллинга результативности бизнеса не в полной мере ориентированы на предоставление информации, способствующей гибкому реагированию на изменения внешней среды. Традиционные методы управленческого учета и контроллинга, формирования управленческой отчетности, составления бюджетов, калькуляционного учета и управленческого анализа затрат, часто неоправданно усложнены, не служат целям управления, в то время как в рамках современных управленческих систем, построенных на принципах экономного производства, и контроллинга результативности бизнеса требуются более современные и эффективные учетные концепции. Классическая система управленческого учета пока не способна эффективно решать стратегические задачи развития организации. Кроме того, она функционально ограничивает деятельность специалистов управленческому учету и контроллингу результативности только рамками производственной стадии и в большинстве случаев основывается на применении негибких норм.

Рассмотренные в учебном пособии подходы к организации управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса позволят магистрантам изучить современную систему управления эффективностью бизнеса.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Абдукаримов, И. Т. Анализ финансового состояния и финансовых результатов предпринимательских структур : учеб. пособие / И.Т. Абдукаримов, М.В. Беспалов. - Москва : ИНФРА-М, 2019. – 214 с. – (Высшее образование: Магистратура). – ISBN 978-5-16-006404-8. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1003617> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.
2. Ахметзянов А.А., Соколов А. Ю. Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность в рамках использования современных ERP-систем: проблемы синхронизации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров), 2018. № 6. – С. 15-24.
3. Вахрушина, М. А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки : монография / М.А. Вахрушина, Л.В. Пашкова. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2023. – 114 с. – (Научная книга). - ISBN 978-5-9558-0374-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1912384> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.
4. Гарифуллин К.М. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений / К.М. Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич, А.Ю. Соколов, Е.А. Астраханцева А.Р. Губайдуллина. – Москва. Изд-во «Кнорус». 2016. – 133 с.
5. Закиева Л.Б., Соколов А.Ю. Философия ЛТ в современных системах управленческого учета затрат и результатов // Управленческое консультирование, 2019, № 10, с. 68-80
6. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2019. - 448 с. – ISBN 978-5-9776-0362-1. - Текст : электронный. - URL:

<https://znanium.com/catalog/product/987793> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

7. Ивашкевич, В. Б. Интегрированный учет в системе управления предприятием : монография / В.Б. Ивашкевич. — Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2023. – 124 с. – ISBN 978-5-9776-0476-5. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1912396> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

8. Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / Ивашкевич В. Б. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2018. - 216 с. - ISBN 978-5-9776-0260-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/959939> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

9. Инициативное бюджетирование: эволюция теории и практики : монография / под общ. ред. В.В. Вагина. — Москва : ИНФРА-М, 2022. – 270 с. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/1836241. - ISBN 978-5-16-017247-7. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1836241> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

10. Инструменты и методы антикризисного управления : учебник / под ред. А. Н. Ряховской, Л. В. Волкова. — Москва : Магистр, 2021. – 624 с. – ISBN 978-5-16-109673-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1779662> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

11. Казакова, Н. А. Методология риск-ориентированного контроля и контроллинга эффективности бизнеса : монография / Н.А. Казакова, Е.И. Ефремова ; под ред. проф. Н.А. Казаковой. - 2-е изд., испр. и доп. - Москва : ИНФРА-М, 2019. – 234 с. - (Научная мысль). – [www.dx.doi.org/10.12737/monography\\_5c500980856726.67755087](http://www.dx.doi.org/10.12737/monography_5c500980856726.67755087). - ISBN 978-5-16-014912-7. - Текст : электронный. - URL:

<https://znanium.com/catalog/product/1010676> (дата обращения: 01.11.2022). -  
Режим доступа: по подписке.

12. Камалова А.Р., Соколов А.Ю. Типология бизнес-процессов в системе финансового управления организацией / А.Р. Камалова, А.Ю. Соколов. – сб. статей победителей Международной научно-практической конференции «Современные социально-экономические процессы: проблемы, закономерности, перспективы». – Пенза: Наука и просвещение, 2017, с. 49-52.

13. Камалова А.Р. Теоретические подходы к определению понятия реинжиниринга бизнес-процессов / А.Р. Камалова, А.Ю. Соколов, сб. статей VI Международной научно-практической конференции «European research». – Пенза: МЦНС «Наука и просвещение», 2016, с. 89-91.

14. Каргина, Е. Н. Инструментарий «1С: ERP Управление предприятием» для учетно-аналитического обеспечения бизнеса : учебное пособие / Е. Н. Каргина ; Южный федеральный университет. – Ростов-на-Дону ; Таганрог : Издательство Южного федерального университета, 2020. – 350 с. – ISBN 978-5-9275-3568-2. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1894450> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

15. Ким, Л. И. Стратегический управленческий учет : монография / Л.И. Ким. — Москва : ИНФРА- М, 2022. — 202 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс].— (Научная мысль). — DOI 10.12737/2770. - ISBN 978-5-16-009571-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1851535> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

16. Клиентоориентированность: исследования, стратегии, технологии : монография / Л.С. Латышова, И.В. Липсиц, О.К. Ойнер [и др.]. — Москва : ИНФРА-М, 2023. – 241 с. — (Научная мысль). – DOI 10.12737/1058297. - ISBN 978-5-16-015796-2. - Текст : электронный. - URL:

<https://znanium.com/catalog/product/1875215> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

17. Кондрашова, О. Р. Управленческий учет и отчетность по сегментам : монография / О.Р. Кондрашова. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 236 с. — (Научная мысль). — [www.dx.doi.org/10.12737/24682](http://www.dx.doi.org/10.12737/24682). - ISBN 978-5-16-012714-9. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/947763> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

18. Контроллинг на промышленном предприятии : учебник / А. М. Карминский, С. Г. Фалько, И. Д. Грачев [и др.] ; под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. — Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2022. – 304 с. – (Высшее образование). - ISBN 978-5-8199-0549-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831179> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

19. Левчаев, П. А. Финансовый механизм и управленческий учет расхода производственных ресурсов компании : монография / П.А. Левчаев, В.И. Осипов. — Москва : ИНФРА-М, 2021. – 231 с. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/monography\_59ebed14acf8b6.19361685. - ISBN 978-5-16-013187-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1149630> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

20. Маевская, Е. Б. Стратегический анализ и бюджетирование денежных потоков коммерческих организаций : монография / Е.Б. Маевская. — Москва : ИНФРА-М, 2023. – 108 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/2378. - ISBN 978-5-16-009615-5. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1911193> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.



21. Макарова, В. А. Управление стоимостью промышленных предприятий : учебное пособие / В.А. Макарова, А.А. Крылов. — Москва : ИНФРА-М, 2022. –188 с. –(Высшее образование: Магистратура). – DOI 10.12737/2037. - ISBN 978-5-16-006911-1. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1844323> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

22. Мануйленко, В. В. Управление прибылью в акционерных обществах региона: теория и практика. Книга 1 : монография / В. В. Мануйленко, Т. А. Садовская ; под науч. ред. д-ра экон. наук В. В. Мануйленко. - Москва : Финансы и Статистика, 2021. - 240 с. - ISBN 978-5-00184-046-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831401> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

23. Мануйленко, В. В. Инновационный подход к управлению прибылью в коммерческих корпоративных организациях. Книга 2. : монография / В. В. Мануйленко, Т. А. Садовская ; под науч. ред. д-ра экон. наук В.В. Мануйленко. - Москва : Финансы и Статистика, 2021. – 136 с. – ISBN 978-5-00184-047-3. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831399> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

24. Мизиковский, И. Е. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / И. Е. Мизиковский. – 2-е изд., испр. и доп. — Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2021. – 144 с. – ISBN 978-5-9776-0413-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1224786> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

25. Мищенко, А. В. Методы финансового планирования и оценки эффективности управления производственно-финансовой деятельностью предприятия : монография / А.В. Мищенко, А.В. Пилюгина. — Москва : ИНФРА-М, 2023. – 304 с. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/1875454. -

ISBN 978-5-16-017783-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1875454> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

26. Одинцов, Б. Е. Современные информационные технологии в управлении экономической деятельностью (теория и практика) : учебное пособие / Б.Е. Одинцов, А.Н. Романов, С.М. Догучаева. — Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2023. – 373 с. - ISBN 978-5-9558-0517-7. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1894608> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

27. Осипов, В. И. Управленческий учет расходов промышленного предприятия : монография / В.И. Осипов. — Москва : ИНФРА-М, 2021. – 199 с. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/1206681. - ISBN 978-5-16-016646-9. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1206681> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

28. Павлов, А. Ю. Инструментарий поддержки экономико-управленческих и инвестиционных решений в высокотехнологичном производстве с учетом концепции импортозамещения : монография / А. Ю. Павлов, Е. А. Кобец, Е. К. Защитина, Е. С. Огурцов, К. В. Самонова ; Южный федеральный университет. - Ростов-на-Дону ; Таганрог : Издательство Южного федерального университета, 2018. - 115 с. - ISBN 978-5-9275-2699-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1021750> (дата обращения: 01.11.2022). - Режим доступа: по подписке.

29. Панов, М. М. Постановка системы бюджетного управления, или Три координаты бизнеса: БДР, БДДС, ББЛ / М.М. Панов. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – 304 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — (Просто, кратко, быстро). — DOI 10.12737/1755. - ISBN 978-5-16-009256-0. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1897697> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

30. Пласкова, Н. С. Методология учетно-аналитического обеспечения контроллинга в системе управления организацией : монография / Н.С. Пласкова. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 198 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — (Научная мысль). — DOI 10.12737/1842566. - ISBN 978-5-16-017318-4. — Текст : электронный. — URL: <https://znanium.com/catalog/product/1842566> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.

31. Попов, Р. А. Современные системы управления деятельностью : учебник / Р.А. Попов. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 309 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — (Высшее образование: Магистратура). — DOI 10.12737/textbook\_5a66df75845075.12590697. - ISBN 978-5-16-016191-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1856730> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.

32. Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления : монография / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, Г.Н. Ясменко, Е.А. Оксанич; под ред. Ю.И. Сигидова, М.С. Рыбьянцевой. - М. : ИНФРА-М, 2019. — 236 с. — (Научная мысль). - [www.dx.doi.org/10.12737/8223](http://www.dx.doi.org/10.12737/8223). - ISBN 978-5-16-010870-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1010051> (дата обращения: 01.11.2022). - Режим доступа: по подписке.

33. Садрутдинова С.Ш., Соколов А.Ю.. Внедрение системы сбалансированных показателей в процесс управления денежными потоками строительных организаций // Казанский экономический вестник. — 2020. — № 3(47)., С. 26-31

34. Серебрякова, Т. Ю. Внутренний контроль и контроллинг : учебное пособие / Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова ; под ред. Т.Ю. Серебряковой. — Москва : ИНФРА-М, 2021. — 238 с. — (Высшее образование: Магистратура). — DOI 10.12737/textbook\_5ca6f77bdee2c8.03932587. - ISBN 978-5-

16-014369-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1215340> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

35. Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л.В. Юрьева, Н.Н. Илышева, А.В. Караваева, А.Н. Быстрова. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 336 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — (Высшее образование: Магистратура). - ISBN 978-5-16-005513-8. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1844316> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

36. Соколов А.Ю. Использование системы сбалансированных показателей в рамках финансового менеджмента для оценки эффективности деятельности коммерческой организации / А.Ю. Соколов, И.А. Худякова, сборник статей Международной научно практической конференции «Экономика пред-приятий, регионов, стран: актуальные вопросы и современные аспекты» . Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». 2020. С. 41-44, 15 августа 2020 г. Пенза.

37. Соколов А.Ю. Внутренняя отчетность как инструмент управленческого контроля и аудита, используемый для оценки эффективности бизнеса компании / А.Ю. Соколов, И.А. Худякова, сборник статей X Всероссийской научно практи-ческой конференции Результаты современных научных ис-следований и разработок. Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». 2020. с. 87-91.

38. Соколов А.Ю., Вафина Э.Р. Передача на аутсорсинг функций единоличного исполнительного органа управляющей компании в целях повышения эффективности управления бизнесом // KANT, 2020, № 2 (35). – С. 56-61.

39. Соколов А.Ю., Назарова Д.А. Принципы внутреннего управленческого контроля // Международная научная конференция «Наука. Исследования. Практика». – СПб.: ГНИИ «Нацразвитие», 2020, с. 265-267.

40. Соколов А.Ю., Закиева Л.Б. Концепция скользящего бюджетирования и прогнозирования: исторические аспекты // Си-бирская финансовая школа. 2019. № 5 (136). – с. 74-77.

41. Соколов А.Ю., Валеева Л.Р. Трансформационные модели традиционной системы бюджетирования: в кн. Сборник избранных статей по материалам международной научной конференции ГНИИ "Нацразвитие" (Санкт-Петербург, Август 2019). – СПб.: ГНИИ «Нацразвитие», 2019. – с. 71-73

42. Соколов А.Ю. Современная концепция адаптивного бюджетирования: преимущества и недостатки / А.Ю. Соколов, Ю.К. Ханов. – сб. статей VI Международной научно-практической конференции «Инновационное развитие как фактор конкурентоспособности национальной экономики». – Уфа: ОМЕ-ГА САЙНС, 2017, с. 125-128

43. Соколов А.Ю. Развитие системы сбалансированных показателей как инструмента стратегического управленческого учета IT компаний / А.Ю. Соколов, А.Г. Гатауллина // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8, ч.5 с. 83-92.

44. Сунгатуллина, Л. Б. Бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников: Монография / Сунгатуллина Л.Б. - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2019. - 400 с. - ISBN 978-5-9776-0338-6. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1009722> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

45. Соколов А.Ю. Концептуальные подходы к реинжинирингу финансовых бизнес-процессов средствами стратегического управленческого

учета / А.Р. Камалова, Р.И. Кадиров // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 2 (44). С. 187-197.

46. Соколов А.Ю. Генезис управленческого учета на основе принципов теории ограничений/ А.Ю. Соколов, Д.Ш. Корнева // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8, ч.2 с. 97-103.

47. Соколов А.Ю. Генезис продвинутого бюджетирования в рамках системы управленческого учета: теоретико-методические аспекты / А.Ю. Соколов, К.Р. Шайхутдинова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 6, ч.3 с. 136-144.

48. Соколов А.Ю. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами и результатами производственной компании на основе принципов метода «Throughput accounting» / А.Ю. Соколов, Е.Е. Яковлева в кн. Профессия бухгалтера- важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством. – Казань: Центр инновационных технологий, 2016, с. 144-152.

49. Соколов А.Ю. Моделирование и разработка эффективной интегрированной системы исчисления затрат и результатов в рамках управленческого учета / А.Ю. Соколов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 5, с. 185-193.

50. Теория и практика анализа финансовой отчетности организаций / Н. В. Парушина, И. В. Бутенко, В. Е. Губин [и др.] ; под ред. Н. В. Парушиной. - 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2022. - 430 с. - (Высшее образование: Бакалавриат). - ISBN 978-5-8199-0892-1. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1023563> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

51. Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. Ю.И. Сигидова и М.С. Рыбьянцевой. — М. : ИНФРА-М, 2019. — 240 с. (Высшее образование:

Бакалавриат). — [www.dx.doi.org/10.12737/5841](http://www.dx.doi.org/10.12737/5841). - ISBN 978-5-16-009948-4. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1013470> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

52. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики : учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан, Е.А. Козельцева. - Москва : ИНФРА-М, 2018. – 303 с. - (Высшее образование: Магистратура). - ISBN 978-5-16-009750-3. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/914132> (дата обращения: 01.11.2022). - Режим доступа: по подписке.

53. Учетно-аналитическая система: теория и практика : монография / Л. В. Андреева, Т. В. Бодрова, Е. В. Зубарева [и др.]. - 3-е изд., перераб. и доп. - Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2020. – 292 с. – ISBN 978-5-394-03996-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1449821> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

54. Чараева, М. В. Стратегия управления корпоративными финансами: инвестиции и риски : монография / М.В. Чараева. — Москва : ИНФРА-М, 2021. – 218 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — (Научная мысль). — DOI 10.12737/1064905. - ISBN 978-5-16-015877-8. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1064905> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

55. Чепулянис, А. В. Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат: Монография / Чепулянис А.В., Бороненкова С.А., - 2-е изд., стер. - Москва :Флинта, Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 248 с. ISBN 978-5-9765-3268-7. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/946560> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

56. Шигаев, А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / А.И. Шигаев. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 351 с.- ISBN 978-5-238-01442-5. - Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1028498> (дата обращения: 01.11.2022). — Режим доступа: по подписке.

57. Sokolov A.Y., Abdullaeva A.S. Modern economic management model efficiency business and criticism traditional budgetings International Journal of Engineering Research and Technology. 2020. Т. 13. № 12. С. 4539-4542

58. Akhmetzianov A.A., Sokolov A.Y. Technical and economic indicators of strategic management accounting in the development companies based on the life cycle of the produce International Journal of Criminology and Sociology. 2020. Т. 9. С. 2697-2704.

59. Akhmetzianov Ainur A. Sokolov Andrew Y., Financial and Strategic Pricing Analysis in the Development Market Using an Econometric Model, International Journal of Financial Research, International Journal of Financial Research, Sciedu Press, 2021, vol. 12(1), pages 144-148, January.

60. Sokolov A.Y., Elsukova T.V. Using ABC to enhance throughput accounting: an integrated management approach. - Academy of Strategic Management Journal Volume 15, Special Issue 4, 2016.-8-15

61. Sokolov A.Y., Bikmukhametova Ch. Z. Accounting for over-heads in Russia: historical aspects // Academy of Marketing Studies Journal. – Vol. 20, Special Issue, 2016, p. 115-120

62. Sokolov A.Y., Elsukova T.V., Sadykova A.. Management of financial results of the organization by using management accounting techniques /Proceedings of the 5th Economic & Finance Conference, Miami/09-12.02.2016



.Published by International Institute of Social and Economic Sciences. – 2016  
pp.409-420

63. Sokolov A.Y, Elsukova T.V., Snetkova T.A. Developing budgeting and control in throughput accounting system/Advances in Economics, Business and Management Research/Proceedings of the International conference "Economy in the modern world" (ICEMW 2018).- Volume 61 – pp.307-312

*Учебное издание*

**Соколов Андрей Юрьевич**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ  
И КОНТРОЛЛИНГ  
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА**

**Учебное пособие**