

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

Кафедра финансового учета

А.Ю. Соколов

КОНТРОЛЛИНГ

Учебно-методическое пособие

Казань-2017

УДК 657.471

ББК ШЗ(4)

Принято на заседании кафедры финансового учета ИУЭиФ КФУ

Протокол № 8 от 10 апреля 2017 г.

Утверждено Учебно-методической комиссией ИУЭиФ КФУ

Протокол № 7 от 14 апреля 2017 г.

Рецензенты:

Доктор экономических наук, профессор

Куликова Л.И.

Кандидат экономических наук, доцент

Ветошкина Е.Ю.

Соколов А.Ю.

Контроллинг: учебно-методическое пособие / А.Ю. Соколов. – Казань: Казан. ун-т, 2017. – 125 с.

В представленном учебно-методическом пособии представлена современная модель контроллинга. Рассмотрены экономическая сущность и теоретические положения контроллинга: структура контроллинга, цели, задачи, принципы и функции контроллинга, классификация затрат и результатов в системе контроллинга. Особое внимание уделено раскрытию вопросов учета и бюджетирования затрат и результатов, расчету ключевых индикативных показателей коммерческих организаций. Представлены задания

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

© Соколов А.Ю., 2017

© Казанский университет, 2017

Содержание

Введение	6
Тема 1. Сущность, задачи и функции стратегического и оперативного контроллинга.....	7
Методические рекомендации по изучению темы.....	7
Рекомендуемые информационные ресурсы:	7
Список сокращений	8
Глоссарий по теме	8
Вопросы для изучения	8
Вопрос 1. Исторические аспекты возникновения системы контроллинга (вопрос темы).....	8
Вопрос 2. Современные концепции контроллинга. Структура и содержательная характеристика разделов контроллинга (вопрос темы).....	9
Вопрос 3. Варианты организации оперативного и стратегического контроллинга и факторы влияющие на их выбор. Проблемы внедрения оперативного и стратегического контроллинга на отечественных предприятиях (вопрос темы).....	13
Вопросы для самоконтроля:.....	16
Задание 1	16
Задание 2	20
Тесты.....	22
Тема 2. Классификация объектов контроллинга. Сравнение контроллинга и управленческого учета.....	26
Методические рекомендации по изучению темы.....	26
Рекомендуемые информационные ресурсы:	27
Список сокращений	28
Глоссарий по теме	28
Вопросы для изучения	29

Вопрос 1. Классификация центров ответственности (вопрос темы).....	29
Вопрос 2. Классификация плановых и фактических затрат: практические аспекты. Аналитическая структура затрат, применяемая в рамках оперативного контроллинга (вопрос темы).....	36
Вопрос 3. Развитие метода крайних точек как инструмента контроллинга: использование новых вариационных подходов (вопрос темы)	48
Вопросы для самоконтроля:.....	57
Задание	58
Тесты.....	59
Тема 3. Стратегическое планирование и бюджетирование в системе контроллинга. Система сбалансированных показателей.	62
Методические рекомендации по изучению темы.....	62
Рекомендуемые информационные ресурсы:	62
Список сокращений	63
Глоссарий по теме	63
Вопросы для изучения	64
Вопрос 1. Методы стратегического планирования в системе контроллинга (вопрос темы).....	64
Вопрос 2. Бюджетирование в системе контроллинга (вопрос темы)	65
Вопросы для самоконтроля:.....	71
Задание	71
Тесты.....	72
Тема 4. Экспертная диагностика финансово -хозяйственного состояния предприятия, существующих систем планирования, учета, контроля и анализа.....	76
Методические рекомендации по изучению темы.....	76
Рекомендуемые информационные ресурсы:	76
Список сокращений	77

Глоссарий по теме	77
Вопросы для изучения	77
Вопрос 1. Источники информации для экспертной диагностики. Методы оперативной диагностики (вопрос темы)	77
Вопрос 2. Анализ финансового состояния. Информационная безопасность (вопрос темы).....	90
Вопросы для самоконтроля:.....	92
Задание	92
Тесты.....	93
Тема 5. Принятие управленческих решений в системе контроллинга	97
Методические рекомендации по изучению темы.....	97
Рекомендуемые информационные ресурсы:	98
Список сокращений	98
Глоссарий по теме	98
Вопросы для изучения	99
Вопрос 1. Классификация подходов к принятию управленческих решений в оперативном и стратегическом контроллинге (вопрос темы).....	99
Вопрос 2. Критерии принятия управленческих решений. Управленческая отчетность в системе контроллинга (вопрос темы).....	100
Вопросы для самоконтроля:.....	110
Задание	110
Тесты.....	113
Информационные источники	117
Глоссарий	121
Общий список сокращений	123
Вопросы для итогового контроля	123

Введение

Цель изучения дисциплины «Контроллинг» заключается в том, чтобы дать системное представление о сущности, задачах и функциях системы контроллинга, формах информационного обеспечения, возможностях интеграции с современными системами управления.

Дисциплина «Контроллинг» предусматривает решение следующих задач:

- освоение магистрантами методологии современной системы контроллинга в рамках соответствующей системы управления компанией;
- формирование у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по организации контроллинга на предприятиях разных отраслей, использованию учетной и плановой информации для принятия оперативных управленческих решений.

Изучение данной дисциплины должно обеспечить освоение магистрантами методологических и методических основ системы контроллинга и получение практических навыков формирования информации для управления субъектом хозяйствования.

Тема 1. Сущность, задачи и функции стратегического и оперативного контроллинга

Аннотация. Данная тема раскрывает основные понятия системы контроллинга.

Ключевые слова. контроллинг, управленческий учет, калькуляционный учет, бюджетирование, управленческий контроль, управленческий анализ.

Методические рекомендации по изучению темы

- В рамках изучения темы предусмотрено выполнение вики-проекта «Методы оперативного и стратегического контроллинга» (методическая разработка: Контроллинг: учеб.-метод. разработка / А.Ю. Соколов.– Казань: Казан ун-та, 2017. – 52 с., С 6.
- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с электронно-образовательным ресурсом (ЭОР) Контроллинг, главами 1-2 книги Соколова А.Ю. "Управленческий учет и контроллинг: история, современное состояние и перспективы развития". // Институт экономики и финансов «Казанский (Приволжский) федеральный университет». – 2017. [Электронный ресурс]. URL: <http://edu.kpfu.ru/mod/book/view.php?id=74294>
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 211 с., стр. 10-30
2. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 160 с., стр. 12-25
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015, стр. 20-50
4. Казакова Н. А. Финансовый контроллинг в холдингах: монография / Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная, А.А. Ангеловская. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. -

5. Сигидов Ю. И. Рыбьянцева М. С. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета: Монография/Сигидов Ю.И., Рыбьянцева М.С. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с. <http://znanium.com/bookread2.php?book=495342>

Список сокращений

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

TC - Метод учета целевых затрат (Target costing).

ABC - Метод учета затрат по видам деятельности.

Глоссарий по теме

Субъект управления - руководители, менеджеры всех уровней управления.

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

Вопросы для изучения

1. Современные концепции контроллинга. Структура и содержательная характеристика разделов контроллинга.
2. Варианты организации оперативного и стратегического контроллинга и факторы влияющие на их выбор. Проблемы внедрения оперативного и стратегического контроллинга на отечественных предприятиях.

Вопрос 1. Исторические аспекты возникновения системы контроллинга (вопрос темы)

Контроллинг возник в Великобритании. Первые упоминания о контроллерах датируются 15-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 контролёр (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.

Вопрос 2. Современные концепции контроллинга. Структура и содержательная характеристика разделов контроллинга (вопрос темы)

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 этом контексте представляет интерес проблема переобучения бухгалтеров, работников аналитических служб и плановых

отделов, руководителей всех уровней управления организации (участок, отдел, цех, предприятие) новой концепции системного управления (контроллинг). В странах с развитой рыночной экономикой данная система существует уже несколько десятилетий. Предпосылками к ее изучению и формированию на предприятиях Российской Федерации 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;
- сложности, связанные со сбытом продукции;
- страх перед будущим и непонимание перспектив развития предприятия;
- отсутствие автоматизированных систем управления.

Термин контроллинг не имеет однозначного общепринятого толкования. На наш взгляд, под ним 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.

Использование такого нового подхода в системе учета, управления, анализа, бюджетирования требует нового мышления и новой философии. Поэтому возникла необходимость в проведении мероприятий по обучению и

переобучению работников функциональных служб с целью передачи знаний о методах, приемах, инструментах, схем взаимосвязи, которые использует контроллинг для эффективного управления предприятием.

В процессе обучения и переобучения возникают следующие проблемы:

- Средства автоматизации, системы автоматизированного управления организацией и унифицированные программные продукты не известны многим работникам функциональных подразделений. Попытки создания систем управленческого учета в ряде специализированных программ (например, в 1С – Предприятие) не находят понимания на местах вследствие недостаточной компьютерной грамотности.

- 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. Наблюдающееся на современном этапе отсутствие таких знаний и качеств затрудняет использование современных методов управления;

- Работники бухгалтерий сталкиваются с проблемой непонимания своей роли в новых условиях хозяйствования;

- Повышение требований к руководителям организаций (способность к абстрактному и системному мышлению, увязке оперативных и стратегических решений, умение анализировать, знание экономики и организации предприятия, основы бухгалтерского в том числе управленческого

учета и т.п.) показало в ряде случаев недостаточность знаний представителей администрации. Это в свою очередь не дает возможности использовать элементы новых систем и новые методики: ЛТ – философию, новые подходы к системе учета затрат и результатов и т.п.

Варианты определения термина «контроллинг».

Версия 1. Контроллинг – это концепция эффективного управления фирмой в целях обеспечения ее стабильного существования на рынке.

Версия 2. Контроллинг – это система управления прибылью .

Версия 3. Контроллинг – это система управления достижением оперативных и стратегических целей .

Версия 4. Контроллинг - это философия и образ мышления руководителей.

Версия 5. Контроллинг – это управленческая технология, основанная на интеграции управленческих функций, выявлении отклонений в их выполнении и принятии корректирующих действий, направленных на достижение целей организации.

Версия 6. Контроллинг – это самоконтроллинг, модерация.

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

Вопрос 3. Варианты организации оперативного и стратегического контроллинга и факторы влияющие на их выбор. Проблемы внедрения оперативного и стратегического контроллинга на отечественных предприятиях (вопрос темы)

Выделяют два вида контроллинга: стратегический, который координирует 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 или как его называют – финансовый менеджмент. 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 сегодня позволяет:

- разработать рекомендации к снижению затрат
- сформировать показатели, способствующие принятию эффективных управленческих решений
- создать систему контроля за сохранностью средств предприятия (это организация контроля за состоянием денежных потоков предприятия, организация контроля за дебиторской и кредиторской задолженностью предприятия и т.д.)
- организовать систему трансфертного ценообразования
- организовать систему 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 учета затрат и калькулирования себестоимости продукции с целью использования аккумулированной там информации для принятия управленческих решений

Среди основополагающих принципов контроллинга выделяют следующие:

Ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, на группировку затрат и результатов деятельности по внутризаводским, 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;

Аналитический учет затрат в рамках контроллинга ведется в разрезе: продуктов и услуг; видов деятельности (функций); объектов производственных инвестиций, объектов основных средств и прочих видов активов; статей калькуляции; факторов производства; центров ответственности и мест формирования затрат; переменных и постоянных затрат; покупателей; контролируемых и неконтролируемых затрат; территорий (зон) продаж и т.д.

Инструментарий оперативного и стратегического контроллинга представлены на рис. 1.1 и 1.2

ABC - анализ по поставщикам	Оптимизация размеров партий продукции
ABC - анализ по материалам	Анализ скидок
ABC - анализ заказов	ФСА (анализ)
Маржинальный анализ	XYZ (анализ)
Анализ безубыточности	Методы производственного учета
Анализ узких мест фирмы	Кружки качества
Оперативное планирование	Анализ отклонений от заданных параметров

Рис. 1.1. Инструменты оперативного контроллинга

Метод управленческого учета ABC	Расчеты по аутсорсингу
Метод управленческого учета «таргет-костинг»	Портфельный анализ и долгосрочное планирование
Управленческий учет на базе экономного 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. 1.2. Инструменты стратегического контроллинга

Функции контроллинга:

- разработка методов бюджетирования, совершенствование методов анализа, учета и контроля
- увязка оперативных планов развития предприятия со стратегическими целями и задачами (координация целей)

- организация системы управленческой отчетности
- оценка эффективности работы подразделений и предприятия в целом
- контроль за состоянием активов

Вопросы для самоконтроля:

1. В чем заключается назначение оперативного контроллинга, сфера и особенности их применения?
2. В чем заключается назначение стратегического контроллинга, сфера и особенности их применения?
3. Опишите функции главного контроллера.
4. В чем суть координационной задачи отдела контроллинга компании?
5. Дайте описание существующим моделям организации системы оперативного и стратегического контроллинга на предприятии.

- В рамках освоения темы предусмотрено выполнения задания в интерактивной форме. Кейс разработан на основе материалов действующей компании (см. Контроллинг: учеб.-метод. разработка / А.Ю. Соколов.– Казань: Казан ун-та, 2017. – 52 с., С 7.)

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
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

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
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. 1.3). Во втором полугодии продажи первого подразделения (ЦО № 1) выросли, а продажи второго подразделения (ЦО № 2) снизились.

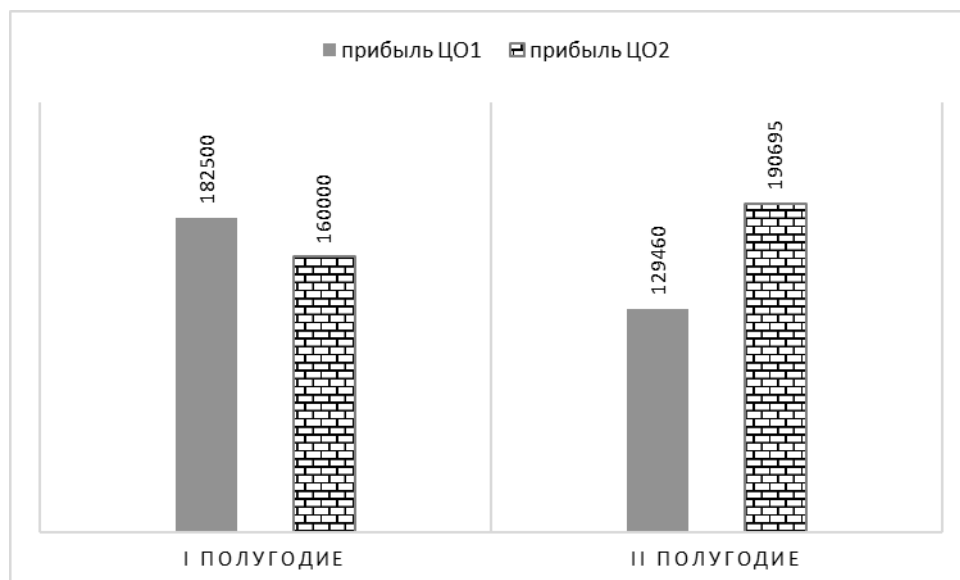


Рис. 1.3. Финансовые результаты в подразделениях ЦО1 и ЦО2

При этом выручка от продажи продукции в двух подразделениях за первое полугодие примерно равна выручке за второе полугодие (рис. 1.4). 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 неизменны.

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

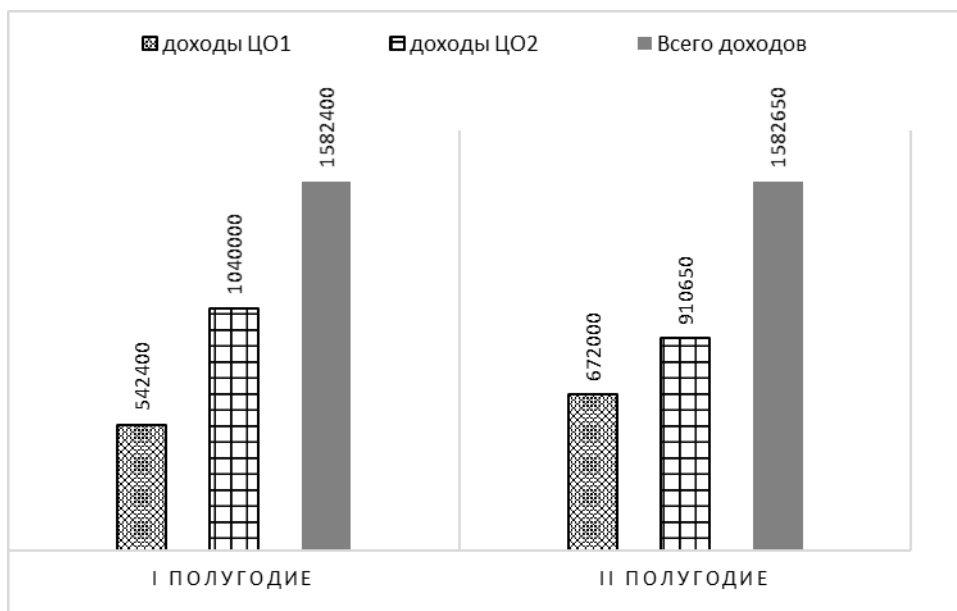


Рис. 1.4. Доходы в подразделениях ЦО1 и ЦО2

Задание 1. Поясните ситуацию, описанную в условиях кейса. На основе принципов какого метода контроллинга 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.

Задание 2. Составьте отчет о финансовых результатах

Задание 2

Таблица 1.3

Показатели деятельности предприятия

Продукт	Объем деятельности	Полная себестоимость единицы	Переменные затраты на единицу	Цена на единицу продукта, ден. ед. на ед.
А	12000	75	60	85
Б	30000	50	30	45
В	10000	55	45	70

Определите финансовый результат предприятия при выпуске данных видов продукции. Расчет следует осуществлять с использованием концепции переменных и постоянных затрат.

Шаг 1. Валовые постоянные затраты

Шаг 2. Выручка от производства и продажи оставшихся продуктов А и В

Шаг 3.

Шаг 4.

Решение.

Прибыль предприятия при выпуске данных видов продукции составляет 120000 ден. ед. Вместе с тем, продукт Б является убыточным (полная себестоимость единицы составляет 50 ден. ед., а цена 45 ден. ед.). На первый взгляд верным управленческим решением является отказ от производства и продажи убыточного продукта Б, тем более, что он приносит убыток в сумме 150000 ден. ед. ($(45 \text{ ден. ед.} - 50 \text{ ден. ед.}) \times 30000 \text{ ед.}$). Однако концепция переменных и постоянных затрат позволяет избежать принятия такого решения, поскольку отказ от продукта Б приведет предприятие к банкротству (убыток от производства оставшихся продуктов составит 330000 ден. ед.).

Расчет с использованием концепции переменных и постоянных затрат показан ниже:

Шаг 1. Валовые постоянные затраты предприятия составили 880000 ден. ед. ($((75 - 60) \times 12000 + (50 - 30) \times 30000 + (55 - 45) \times 10000)$)

Шаг 2. Выручка от производства и продажи оставшихся продуктов А и В составила 1720000 ден. ед. ($85 \times 12000 + 70 \times 10000$)

Шаг 3. Переменные затраты при производстве и продажи оставшихся продуктов А и В составили 1170000 ден. ед. ($60 \times 12000 + 45 \times 10000$)

Шаг 4. Поскольку на величину постоянных затрат не оказывает влияние динамика объема деятельности (в том числе принятое решение об отказе производства продукта Б), то финансовым результатом является убыток в 330000 ден. ед. ($1720000 \text{ ден. ед.} - 1170000 \text{ ден. ед.} - 880000 \text{ ден. ед.}$)

Тесты

Тест 1.

Следующие утверждения относятся к признакам качественной информации, генерируемой контроллингом:

- (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)
- B. (a) и (b)
- C. (b) и (c)
- D. (a), (b) и (c)

Тест 2.

За какие следующие центры ответственен менеджер центра прибыли.

- (a) Доходы в центрах
- (b) Затраты в центрах
- (c) Вовлеченные активы в центрах

- A. только (a)
- B только (b)
- C (a) и (b)
- D (a), (b) и (b)

Тест 3.

Какие из приведенных утверждений верны?

A 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 4.

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

Является ли данное утверждение верным?

А. Верно

В. Неверно

Тест 5.

За что из перечисленного ответственен руководитель центра прибыли?

А. Только расходы

В. Только доходы

С. Расходы и доходы

Тест 6.

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

А. Тактическая

В. Стратегическая

С. Оперативная

Тест 7.

Следующие утверждения относятся к концепции релевантных расходов в процессе принятия решений средствами контроллинга:

(i) Материалы никогда не могут быть альтернативными издержками, тогда как рабочая сила может.

(ii) Амортизационные отчисления за год - это нерелевантные расходы.

(iii) Постоянные затраты являются релевантными, если принимаемое решение приводит к изменению общей величины затрат.

Какие из утверждений верны?

A. Только (i) и (ii)

B. Только (i) и (iii)

C. Только (ii) и (iii)

D. (i), (ii) и (iii)

Тест 8.

Следующее утверждение относится к качеству достоверной информации в системе контроллинга:

Стоимость получения информации должна быть больше, чем стоимостная оценка выгоды, получаемой от этой информации менеджерами.

Верно ли данное утверждение?

A. Верно

B. Неверно

Тест 9.

Следующие утверждения относятся к центрам ответственности:

(1) Возврат на вложенный капитал является подходящим показателем эффективности работы, как центра прибыли, так и инвестиционных центров.

(2) Место возникновения затрат определяется в производственных организациях, а в организациях, предоставляющих услуги - нет

(3) Менеджер центра доходов является ответственным как за продажи, так и за расходы, в части понесенных организацией.

Какие из утверждений, если таковые имеются, верны?

A. только 1

- В. только 2
- С. только 3
- Д. ни одно не верно

Тест 10.

Контроллинг это:

- А. Возможные действия, которые помогли бы организации достичь своих целей
- В. Собирательный термин для аппаратного и программного обеспечения, используемого для приведения в действие системы баз данных
- С. Установка, которая измеряет и корректирует эффективность деятельности под-чиненных для того, чтобы убедиться, что цели организации, выполняются и связанные с ними планы ведутся
- Д. Система, которая контролирует и максимизирует прибыль организации

Тема 2. Классификация объектов контроллинга. Сравнение контроллинга и управленческого учета.

Аннотация. В данной теме рассматриваются вопросы классификации объектов контроллинга, исследуются экономико-статистические методы, используемые в рамках контроллинга затрат

Ключевые слова. Центр ответственности, место возникновения затрат, затраты, расходы, издержки, классификация.

Методические рекомендации по изучению темы

- В рамках изучения вопросов темы предусмотрено участие магистрантов в разработке Вики-проекта № 2 "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.

(Контроллинг: учеб.-метод. разработка / А.Ю. Соколов.– Казань: Казан ун-та, 2017. – 52 с., С 17.)

- В качестве самостоятельной работы предлагается ознакомиться с электронно-образовательным ресурсом (ЭОР) Контроллинг, главами 3-4 книги Соколова А.Ю. "Управленческий учет и контроллинг: история, современное состояние и перспективы развития". // Институт экономики и финансов «Казанский (Приволжский) федеральный университет». – 2017. [Электронный ресурс]. URL: <http://edu.kpfu.ru/mod/book/view.php?id=74294>

- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 211 с., стр. 105-120

2. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 160 с., стр. 80-92

3. Ивашкевич В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр: НИЦ Инфра-М, 2013. - 216 с.: 60x88 1/16. / <http://znanium.com/bookread.php?book=374731>

4. Казакова Н. А. Финансовый контроллинг в холдингах: монография / Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная, А.А. Ангеловская. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 237 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=529631>

5. Серебрякова Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: Монография/Серебрякова Т. Ю. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 328 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=456167>

6. Сигидов Ю. И. Рыбьянцева М. С. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета: Монография/Сигидов Ю.И., Рыбьянцева М.С. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с <http://znanium.com/bookread2.php?book=49534> Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. - М.: Бухгалтерский учет, 2007. -176 с. - 11 печ. л.

7. Соколов А.Ю. Методика учета и планирования затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2007. – № 2. – С. 42-49. – 0,7 печ. л.

8. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах с использованием групп контроллинговых и 30-х счетов на примере нефтегазодобывающего предприятия / А.Ю. Соколов, З.М. Ганиев // Управленческий учет. – 2007. – № 1. – С. 23-34. – 1,0/0,5 печ. л.

9. Соколов А.Ю. Особенности учета затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов, И.Р. Яхин // Все для бухгалтера. – 2006. – № 18. – С. 5-11 . – 1,0/0,5 печ. л.

10. Презентация

Список сокращений

VC – переменные затраты

FC – постоянные затраты

Глоссарий по теме

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

Платежи представляют собой уплату в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств.

Доходы - выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, платежи за временное владение и использование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций и т.п.

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

Неустрашимые затраты – это затраты, которых невозможно избежать.

Дифференциальные затраты - это разность затрат при двух сопоставимых вариантах решения.

Непроизводительные затраты - в большей части это чистые потери

Калькуляционные затраты - не связанные с потреблением ресурсов в отчетном периоде и представляющие собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия

Вопросы для изучения

1. Классификация центров ответственности.
2. Классификация плановых и фактических затрат: практические аспекты.

Аналитическая структура затрат, применяемая в рамках оперативного контроллинга.

Вопрос 1. Классификация центров ответственности (вопрос темы)

В экономической литературе можно выделить несколько подходов к определению места возникновения затрат.

Первый подход. Место возникновения затрат (МВЗ) представляет собой пространственно и функционально разграниченные сферы деятельности в виде структурных подразделений. В частности, Мюллендорф Р. и Карренбауэр М. считают, что местами возникновения затрат являются цехи или участки

производства, которые выделяются в самостоятельные объекты учета. Каверина О.Д. рассматривает место возникновения затрат как традиционные для отечественного учета подразделения основного и вспомогательного производства.

Второй подход. Место возникновения затрат представляет собой пространственно и функционально разграниченные сферы деятельности в виде структурных подразделений и единиц, которыми являются машины, бригады и т.д. Профессор Палий В.Ф. [7] приводит следующие примеры мест возникновения затрат – планово-учетные единицы или структурные подразделения (производственные и непроизводственные), а также фиктивные планово-учетные единицы, не имеющие конкретной привязки к производственной или непроизводственной сферам. Мишин Ю.А. [5] рассматривает места возникновения затрат как структурные единицы и подразделения (рабочие места, бригады, производства, участки, цеха, отделы и т.д.) в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства в целях контроля и управления затратами, и организации внутреннего хозяйственного расчета. Карпова Т.П. [4] приводит примеры мест возникновения затрат – предприятие, производство, вид деятельности, цехи, участки, хозрасчетные бригады, агрегаты, переделы, процессы и т.д.

Третий подход. Место возникновения затрат представляет собой пространственно и функционально разграниченные сферы деятельности в виде таких структурных единиц как машины, бригады конвейерная линия и т.д. Другими словами, ряд специалистов [8] по управленческому учету считает, что подразделения не должны рассматриваться в качестве мест возникновения затрат

Четвертый подход характеризует взаимосвязь мест возникновения затрат и центров затрат. Согласно этому подходу Место возникновения затрат – это

основной объект управленческого учета, включающий в себя центры затрат. Такой подход поддерживают Ивашкевич В.Б. [2] и Врублевский Н.Д. [1].

Место возникновения затрат - это подразделение внутри предприятия непосредственно связанное с определенными видами затрат. Место возникновения затрат может быть не связано с областью ответственности и представляет собой любое подразделение предприятия где возникают затраты, но отсутствует контроль за ними со стороны руководителей.

Классификация мест затрат предлагаемая различными специалистами по управленческому учету также вызывает интерес. Н.Г. Чумаченко указывает, что в зависимости от характера выполняемых функций и операций, а также видов производимых расходов, центры (места) затрат подразделяют на три типа: производственные, обслуживающие и номинальные [9]. Производственные места возникновения затрат связаны с выпуском продукции предприятия (например, цехи основного производства). Обслуживающие места затрат представляют собой отдельные виды деятельности по обслуживанию основного производства (например, ремонт и содержание оборудования и зданий и т.п.). Номинальные места затрат – во многом сходны с обслуживающими, с той лишь разницей, что они не включают в себя какую-либо организацию или деятельность. Примером таких мест могут быть затраты по использованию зданий или налоги на заработную плату. Номинальные места затрат по существу представляют собой удобную группировку затрат общего назначения, которые в последующем распределяются. Профессором Ивашкевичем В.Б. определено понятие поля издержек, которое представляет собой совокупность расходов в рамках предприятия, и понятие сферы издержек – затраты по фазам кругооборота авансированных средств (затраты на снабжение, производство, сбыт, управление) [2]. Им выделены также начальные места издержек (первая ступень возникновения затрат), промежуточные (более высокая ступень формирования затрат), конечные места издержек (заключительный этап технологического процесса), конкретные

места затрат – подразделения выпускающие продукцию, абстрактные места затрат – заготовление сырья, материалов, сбыт продукции.

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.

Центр ответственности представляет собой 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. 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 руководителя; подразделение должно быть территориально ограничено; подразделение должно иметь один основной носитель затрат (производимый подразделением продукт); должна быть обеспечена возможность учета фактического и планового объема деятельности подразделения. На наш взгляд, разделение предприятия по центрам ответственности должно основываться еще на одном важном принципе – закрепление активов за конкретным подразделением предприятия. Распределение активов (оборудования, материальных ценностей, дебиторской задолженности и т.д.) между центрами ответственности позволит определить эффективность функционирования каждого подразделения при помощи расчета показателя рентабельности данных активов.

На практике трансформация подразделения предприятия в центр ответственности (ЦО) может проходить в несколько этапов. При этом такому центру делегируются определенные полномочия. Другими словами, «центр ответственности» необходимо также рассматривать и как «центр делегируемых полномочий». В частности, подразделение может принимать участие в подборе кадров или наоборот совсем не участвовать в этом процессе, может

самостоятельно заключать договора с покупателями, частично управлять материально-техническим снабжением и финансовыми результатами. В последнем случае руководители подразделений самостоятельно распоряжаются частью полученной прибыли и осуществляют контроль за движениями денежных средств на специальном банковском счете. Следовательно, можно выделять центры ответственности в зависимости от объемов делегированных полномочий.

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 затратноёмкости 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».

В рамках центров затрат могут учитываться либо постоянные затраты, либо валовые затраты (переменные и постоянные). Следовательно, такие центры затрат можно обозначить как центры постоянных затрат и центры валовых затрат. Например, в нефтехимической отрасли все постоянные затраты (в т.ч. и прямые постоянные затраты на оплату труда) могут собираться в разрезе под-разделений. Другим возможным вариантом является учет косвенных затрат в разрезе подразделений и прямых затрат – в разрезе продуктов. Следовательно, можно выделить центры косвенных затрат.

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.

Рассмотренные варианты организации учета затрат по центрам ответственности, а также представленная классификация МВЗ и центров затрат позволяют выбрать эффективный инструментарий управления издержками промышленного предприятия.

Список литературы к разделу

1. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет. – М.: Юристъ, 2016. – 618 с.
2. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы , методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2016 .– 352 с.
3. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965, 124 с.

Вопрос 2. Классификация плановых и фактических затрат: практические аспекты. Аналитическая структура затрат, применяемая в рамках оперативного контроллинга (вопрос темы)

Проблемы классификации затрат в контроллинге.

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

Ключевыми группировками затрат являются затраты по элементам и статьям калькуляции.

К элементам затрат, связанных с производством и реализацией, относятся:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

В западных компаниях состав элементов может быть более расширенным: основные материалы; материалы общего назначения; горюче-смазочные материалы; энергетические затраты; заработная плата и оклады сотрудников; социальные выплаты, включаемые в себестоимость продукции; услуги сторонних организаций; налоги, сборы, страховые платежи, включаемые в затраты предприятия; транспортные расходы, затраты на рекламу; арендные платежи; калькуляционные расходы; специальные затраты.

Перечень статей затрат и их состав определяются организациями самостоятельно (они могут быть рекомендованы к использованию отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости).

Статья затрат отвечает на вопрос – «на какие цели расходуются средства?» В общем виде классификация затрат представлена в табл. 2.1.

Основные затраты – затраты связанные с технологическим процессом (расход сырья материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, РСЭО – расходы на содержание машин и оборудования).

Таблица 2.1

Классификация затрат в контроллинге

№ п/п	Признак классификации	Виды затрат
1	По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
2	По способу отнесения на центр ответственности	Прямые и косвенные по отношению к подразделениям
3	По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные по отношению к продуктам Валовые и средние
4	По отношению к объему производства	Переменные и постоянные
5	В зависимости от решаемых управленческих задач	Релевантные и нерелевантные Безвозвратные Вмененные Предельные
6	В зависимости от уровня контроля	Регулируемые (контролируемые) и не регулируемые (не контролируемые)
7	В зависимости от решаемых бухгалтерских задач	Затраты отчетного периода и себестоимость продукции (затраты на продукт)
8	В зависимости от видов	Затраты по элементам и затраты по статьям калькуляции

№ п/п	Признак классификации	Виды затрат
	бухгалтерского учета	
9	В зависимости от временной соотнесенности информации	Фактические и плановые (бюджетные) затраты

Накладные затраты – расходы не связанные с технологией производства (управленческие расходы, общепроизводственные за минусом РСЭО) (определение, действующее в РФ до конца XX века)

Накладные затраты – расходы на обслуживание производства и управление, а также расходы на продажу (современное определение накладных расходов)

Прямые расходы – расходы которые можно прямо, непосредственно отнести на подразделение или на конкретный вид продукции.

Косвенные расходы – расходы которые носят общий для производства нескольких подразделений или видов продукции характер и включаются в их себе-стоимость путем распределения (косвенным путем).

Переменные и постоянные расходы.

К переменным расходам относят расходы, величина которых изменяется по мере изменения объема деятельности и степени интенсивности работ. Прослеживаемая динамика может носить пропорциональный и непропорциональный характер. Переменные расходы на единицу продукции при изменении объема деятельности трансформируются в постоянные.

К постоянным расходам относят затраты, сумма которых остается условно постоянной независимо от изменений объема деятельности

Постоянные расходы в долгосрочном периоде могут изменяться. Причем динамика каждой статьи постоянных расходов имеет свои особенности. Одни постоянные расходы долгое время остаются неизменными и только затем замечен некоторый рост, другие – постоянны только в коротком промежутке времени и затем значительно возрастают.

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.

Расходы можно классифицировать следующим образом□

- постоянные и переменные расходы по отношению к объему производства, выраженному в натуральном выражении;
- постоянные и переменные расходы по отношению к объему деятельности, выраженному в машино-часах и человеко-часах;
- 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 учета, нормирования, бюджетирования и прогнозирования расходов разрабатываются с использованием именно этих показателей.

Группировка “переменные – постоянные накладные расходы” может помочь предприятию:

- осуществлять прогнозирование затрат;
- проводить анализ безубыточности;
- проводить маржинальный анализ в разрезе структурных подразделений;
- составлять гибкие бюджеты накладных расходов (проводить анализ отклонений по объему деятельности, по уровню затрат);
- управлять затратами путем их сокращения (при уменьшении объема деятельности подлежат сокращению переменные расходы);

- внедрить элементы системы трансфертного ценообразования для определения эффективности работы центров ответственности.

Технологию расчетов переменных и постоянных затрат можно представить следующим образом:

- Отбор факторов, оказывающих наибольшее влияние на величину расходов

- Определяют по формулам переменные расходы на единицу продукции и постоянные расходы на весь объем деятельности.

Нахождение переменных расходов на единицу продукции (v) и постоянных расходов (F) производится по способу наименьших квадратов, в основе которого лежит система уравнений

При решении этих уравнений способом определителей находят переменные расходы на единицу продукции и валовые постоянные расходы.

Рассмотрим пример.

Целевая функция $Y = v \times x + F$

Нахождение переменных расходов на единицу продукции (V) и постоянных расходов (F) производится по способу наименьших квадратов, в основе которого лежит уравнение

$$Fn + v \sum X = \sum Y$$

$$F \sum X + v \sum X^2 = \sum XY$$

При решении этого уравнения способом определителей находят переменные расходы на единицу продукции и валовые постоянные расходы (табл. 2.2)

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

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

где n – количество периодов

Таблица 2.2

Расчет переменных и постоянных расходов

Периоды	X	Y	X ²	XY	Y _x	Y ²
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
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

Результат расчета:

$$Y = v \times x + F \text{ или } 8,367 x + 542,22$$

Определение тесноты связи между показателями объема деятельности и величиной расходов.

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.

Метод наименьших квадратов может помочь в решении задач в области нормирования затрат (в случае использования нормативного метода учета), анализа расходов (в определении причин динамики расходов), бюджетирования и прогнозирования расходов.

Прочие группировки затрат.

Производственные и непроизводственные расходы.

Такое деление обусловлено методологией определения себестоимости продукции. Отличительной чертой производственных расходов является наличие их связи с разработкой и созданием производственной программы. Это дает возможность:

- контролировать потребление ресурсов в центрах ответственности;
- производить реальную оценку запасов, поскольку производственные расходы, как правило, являются затратами на продукт и участвуют в оценке незавершенного производства.

Производственные расходы можно классифицировать в поэлементном разрезе с целью получения более детальной информации о затратах.

На западных предприятиях в большинстве случаев непроизводственные расходы рассматриваются как расходы периода (управленческие расходы) и списываются на финансовые результаты. Нередко данную методику применяют и в отношении производственных накладных расходов.

Контролируемые и неконтролируемые расходы.

Необходимость применения такой группировки определяется тем, что она регулирует отношения между руководителями различных уровней управления и позволяет определить виновника перерасхода средств.

Контролируемые расходы рассматриваются как затраты за которые несет ответственность конкретный руководитель. Неконтролируемыми являются расходы, не входящие в сферу ответственности конкретного руководителя центра ответственности. Примерами могут служить такие статьи расходов, как расходы на содержание структурного подразделения или расходы по обслуживанию, связанные с определенной стадией процесса производства. Контроль за ними возложен на конкретного руководителя, в то время как контроль за расходами другого участка работы не входит в его обязанности.

Важное практическое значение имеет организация контроля за расходами на услуги обслуживающих производств. В частности, плановый ремонт основных средств в зависимости от масштабов, структуры организации и специфики ее деятельности может осуществляться ремонтным цехом и, следовательно, формируемые по этой статье расходы являются частично контролируемыми со стороны руководителя подразделения-потребителя услуг. Другим примером является производство электроэнергии, которое может вырабатываться специальным подразделением предприятия и потребляться прочими центрами затрат. В обоих случаях контролю подлежит объем работ или услуг вспомогательных производств в натуральном выражении, который потребляется производственными подразделениями. Поэтому необходимо

проконтролировать расход электроэнергии в цехе в натуральных измерителях или длительность ремонтных работ. Стоимость одного киловатт часа или стоимость единицы времени проведения ремонтных работ не контролируется цехами потребителями работ или услуг. Следовательно, расходы на услуги обслуживающих производств можно рассматривать как частично контролируемые со стороны руководителя подразделения – потребителя услуг

Первичные и вторичные расходы

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.

Классификация постоянных расходов

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.

Представляют практический интерес 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.

Группировка расходов в рамках использования метода учета затрат ABC

В мировой системе управленческого учета в последнее десятилетие наметились тенденции к пересмотру ряда основных подходов. В частности, в конце 80- годов XX века появилась новая концепция учета и распределения расходов – метод ABC. (activity - based costing). Суть данного метода сводится к следующему: расходы группируются по видам деятельности (функциям), определяются носители затрат для каждого вида деятельности, затем через систему носителей затрат функциональные расходы списываются на продукты. Целью применения данной методики является достижение точности результатов калькулирования себестоимости продукта и управление затратами. Рассмотрим группировку расходов, которая применяется при методе ABC.

Краткосрочные переменные затраты. Они представляют собой аналог пропорциональных переменных расходов в традиционном понимании □

Долгосрочные переменные затраты. Это расходы которые 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 правила метода ABC требуют, чтобы эти затраты прослеживались до конкретного продукта.

Постоянные затраты. Расходы, не зависящие от показателей деятельности за рассматриваемый период времени. Они, как правило, представлены небольшой группой (часть управленческих расходов, амортизация).

Расходы периода и расходы на продукт

Расходы периода - затраты не учитываемые при оценке запасов. Они рассматриваются как расходы на период, за который они были понесены.

Расходы на продукт – расходы которые учитываются при оценки запасов (например, расходы, которые относят на себестоимость незавершенного производства)

Необходимо отметить, что в мировой практике все непроизводственные накладные расходы (общехозяйственные расходы и расходы на продажу) принято считать расходами периода.

Релевантные и нерелевантные расходы

Группировку расходов можно осуществлять в зависимости от выбранного варианта управленческого решения. В этом случае описываемые нами расходы делятся на релевантные и нерелевантные. 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.

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.

Вопрос 3. Развитие метода крайних точек как инструмента контроллинга: использование новых вариационных подходов (вопрос темы)

Проблема деления затрат на переменную и постоянную составляющие является одной из ключевых в современном контроллинге. Выделить переменные и постоянные затраты на практике довольно сложно, поскольку группировка носит условный характер. В настоящее время выделяют несколько методов определения переменных постоянных затрат: экспертное суждение, инженерный анализ и математические методы.

Экспертное суждение означает, что бухгалтер-аналитик консультируется с менеджерами и инженерами и в рамках кросс-функциональной команды участвует в процессе деления затрат на переменные и постоянные. Инженерный анализ проводится с целью выявления факторов, влияющих на затраты. Данный способ является весьма трудоемким и на практике используется редко. Математические методы представлены целой группой методик и инструментов: корреляционно-регрессионный анализ, коэффициенты реагирования затрат и т.д. Одним из таких методов разделения переменных и постоянных затрат является метод Н/ЛА или метод крайних точек (high / low analysis). Рассмотрим более подробно варианты применения этого метода (рис. 2.1).

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.

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.

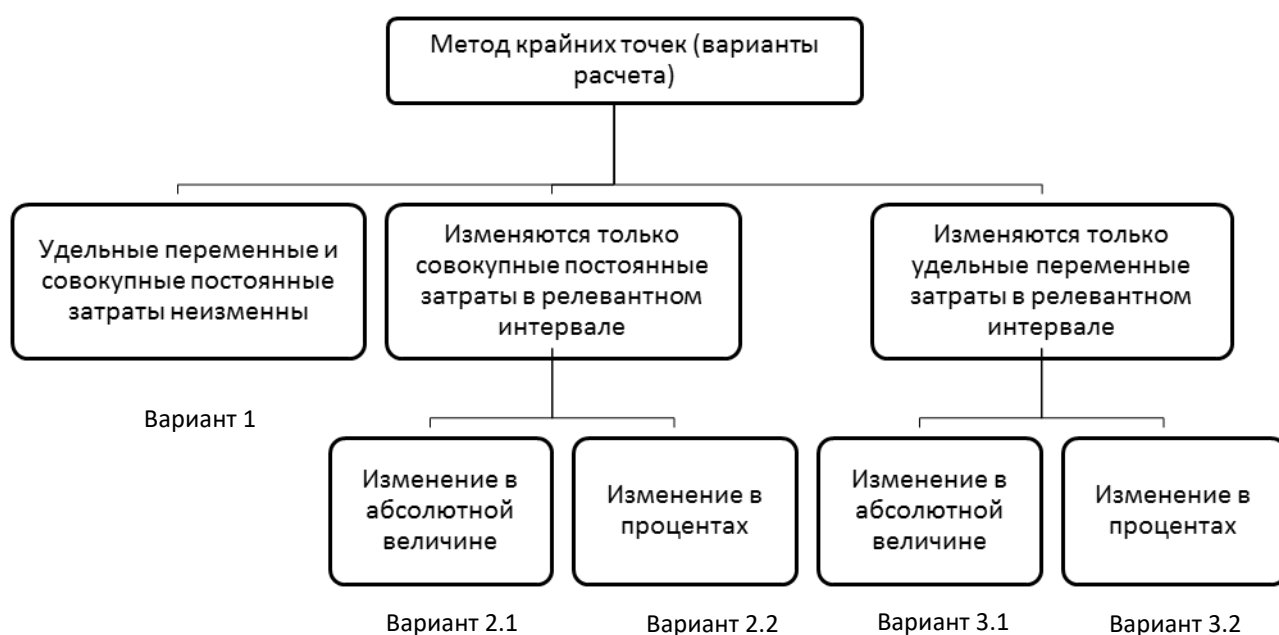


Рис. 2.1. Варианты метода крайних точек

Допущениями рассмотренного классического варианта метода крайних точек являются:

- Постоянные затраты одни и те же при любом объеме деятельности;
- Удельные переменные затраты носят постоянный характер при двух уровнях деловой активности.

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. 2.3.

Таблица 2.3

Исходные данные (вариант метода крайних точек № 2.1)

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

В релевантном интервале постоянные затраты увеличились на 100 руб. (рис. 2.2. а). Следовательно, разница в числителе формулы определения удельных переменных затрат отражает как переменные затраты так и ΔF (рост).

$$v = \frac{C_{max} - C_{min} - \Delta F}{X_{max} - X_{min}} \quad (1)$$

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.

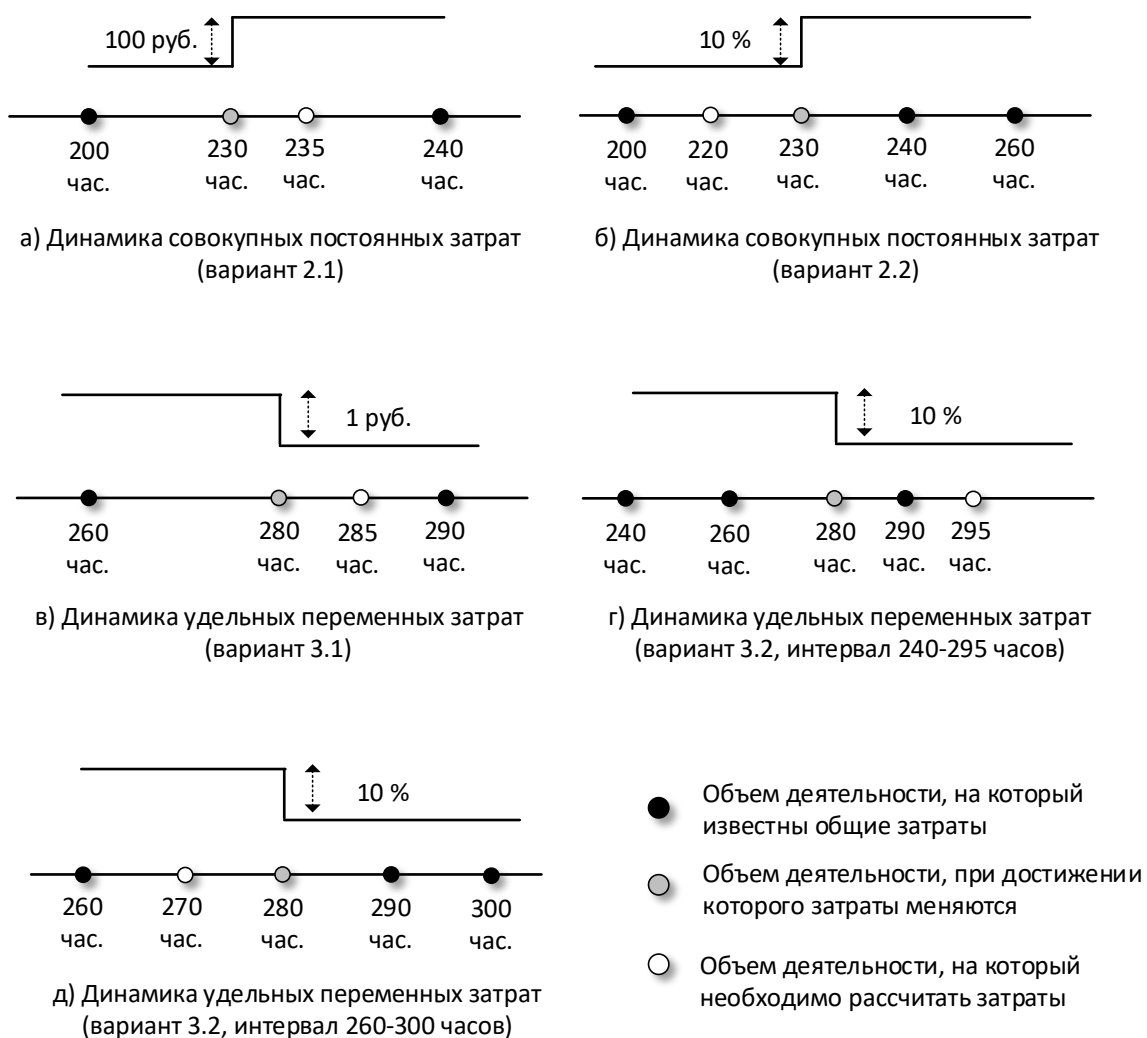


Рис. 2.2. Варианты метода крайних точек в графическом виде

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. 2.4.

Таблица 2.4

Исходные данные (вариант метода крайних точек № 2.2)

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

В релевантном интервале постоянные затраты увеличились на 10 % , но только после достижения объема в 230 часов. Рассчитаем новые постоянные затраты. 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. 2.5.

В релевантном интервале удельные переменные затраты снизились на 1 руб. Следовательно, разница в числителе формулы отражает переменные затраты в т.ч. ΔV . (снижение). Исключим эту динамику.

Таблица 2.5

Исходные данные (вариант метода крайних точек № 3.1)

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

Формула удельных переменных затрат до изменений:

$$v = \frac{C_{max} - C_{min} + \Delta V}{X_{max} - X_{min}} \quad (2)$$

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 представлены в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Исходные данные (вариант метода крайних точек № 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. 2.7.

Таблица 2.7

Исходные данные (вариант метода крайних точек № 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.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какова типология объектов контроллинга?
2. Как теория вероятностей и методы математической статистики используются в управленческом учете для целей определения ожидаемых значений затрат, сумм покрытия и прибыли ?

3. Как результаты расчетов, полученные на основе применения методов теории вероятностей применяются в процессе принятия управленческих решений?

4. Методы деления затрат на переменные и постоянные

5. Оптимизация соотношения затрат и результатов деятельности организации в краткосрочном периоде

Задание

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

$BA + OA = SK + Z + KZ$. Если предполагается увеличение объема деятельности (выпуск нового продукта), то это повлияет на многие элементы формулы.

Таблица

Управление активами и капиталом при помощи инструментов контроллинга

	Исходные данные	Увеличение объема продаж на 50 %	Сокращение оборачиваемости
Выручка	500		
Затраты	500	700	
Прибыль	0		
Активы:	1100		
BA	500		
OA	600		
Пассивы:	1100		
SK	900		
KZ	200		
Дефицит финансирования	0		

Заполните все ячейки таблицы, выделенные зеленым цветом.

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:

- A. 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

Тема 3. Стратегическое планирование и бюджетирование в системе контроллинга. Система сбалансированных показателей.

Аннотация. В данной теме рассматриваются вопросы бюджетирования затрат и результатов и развитие системы стратегического планирования.

Ключевые слова. Норма, норматив, затраты, смета, вариатор, отклонение по затратам, контроль

Методические рекомендации по изучению темы

- В качестве самостоятельной работы также предлагается ознакомиться с параграфами из книги Ивашкевича В.Б. глава 3 (Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 211 с.)

- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 211 с., стр. 162

2. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2011. – 160 с., стр. 150

3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2016, стр. 245-258

4. Серебрякова Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: Монография/Серебрякова Т. Ю. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 328 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=456167>

5. Сигидов Ю. И. Рыбьянцева М. С. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета: Монография/Сигидов Ю.И., Рыбьянцева М.С. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с <http://znanium.com/bookread2.php?book=495342>

6. Соколов А.Ю. Маржинальный учет затрат (метод «директ-костинг»): проблемы внедрения на российских предприятиях / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2013. – № 11, стр. 60-72

7. Шигаев А.И. Влияние изменений в ценах и затратах на уровень безубыточности предприятия / А.И. Шигаев // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 2. – С. 34-41.

8. Шигаев А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия: учеб. пособие для вузов. - М.: Юнити-Дана, 2012, стр. 114-118

<http://znanium.com/bookread.php?book=391595>

9. Презентация

Список сокращений

МС – маржинальный учет и планирование затрат

Глоссарий по теме

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

Норматив - это 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.

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).

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

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

Вопросы для изучения

1. Методы стратегического планирования в системе контроллинга
2. Бюджетирование в системе контроллинга

Вопрос 1. Методы стратегического планирования в системе контроллинга (вопрос темы)

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 затрат и результатов. 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 затрат 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.

Вопрос 2. Бюджетирование в системе контроллинга (вопрос темы)

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

плановых 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 персо-нала
- 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 затратно-емкость 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 “bottom – 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 затратоемкость мероприятий по составлению бюджетов расходов.

Бюджеты расходов бывают гибкими, фиксированными, бюджетами от достигнутого, нулевыми, АBB 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 АBB 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 носителем-ми затрат понимают однородные факторы, вызывающие динамику расходов. Таким образом, система АBB - это инструмент планирования или бюджетирования который применяют для создания связи между плановыми носителями за-трат 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 (премирование только из общей прибыли – неверно)
 - Бухгалтерская информация не всегда приспособлена к бюджетированию
 - Проблемы с организационной структурой предприятия
 - Отсутствие обученного персонала.
 - Часто планировании 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).

Вопросы для самоконтроля:

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 ?

Задание

Компания по производству солнечных батарей планирует выпускать новую солнечную панель для малого бизнеса. Разработка новой модели занимает мало времени. Вариант плановых затрат представлен в таблице. Целевая цена - 550 долл. Норма прибыли 10 % от цены. Определить

предварительно рассчитанную целевую себестоимость продукта и целевые затраты по методу LCC.

Таблица 3.1

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.

Тесты

Тест 1.

Бюджет материальных расходов рассчитывается произведением производственного бюджета на стандартное количество материала на единицу.

Это утверждение:

А. верно

В. ложно

Тест 2.

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 3.

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 4.

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 5.

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 6.

Если предприятие продает товар по ценам выше себестоимости, но не получает за него деньги, то оно:

- A. будет иметь в отчетности прибыль и в балансе дебиторскую задолженность
- B. не будет иметь ни прибыли, ни денег
- C. будет иметь кредиторскую задолженность

Тест 7.

При увеличении объема производства и реализации себестоимость единицы продукции снижается за счет:

- A. переменных расходов

- В. постоянных расходов
- С. постоянных и переменных расходов
- Д. релевантных расходов

Тест 8.

При увеличении объема производства:

- А. постоянные издержки на единицу снижаются, а переменные издержки на единицу остаются неизменными
- В. постоянные издержки на единицу продукции остаются неизменными, а переменные – увеличиваются
- С. постоянные издержки на весь выпуск остаются неизменными, а переменные издержки на единицу продукции увеличиваются

Тест 9

При увеличении объема деятельности маржинальная прибыль на единицу продукции:

- А. увеличивается
- В. уменьшается
- С. остается неизменной

Тест 10

Себестоимость единицы продукции будет менее точной при использовании:

- А. единой заводской ставки распределения косвенных расходов
- В. единых цеховых ставок распределения косвенных расходов
- С. дифференцированных ставок (для каждого вида косвенных расходов)

Тема 4. Экспертная диагностика финансово -хозяйственного состояния предприятия, существующих систем планирования, учета, контроля и анализа

Аннотация. В данной теме рассматриваются вопросы верификации систем учета, планирования, контроля и анализа в рамках контроллинга.

Ключевые слова. Индикативный показатель, диагностика, оценка

Методические рекомендации по изучению темы

- Тема содержит лекционную часть, где даются общие представления по теме;
- В дополнение к лекции есть презентация, которую необходимо изучить, и ответить на вопросы.
- Для проверки усвоения темы имеется тест.

Рекомендуемые информационные ресурсы:

1. Абдукаримов И. Т. Беспалов М. В. Анализ финансового состояния и финансовых результатов предпринимательских структур: Учебное пособие / И.Т. Абдукаримов, М.В. Беспалов. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 215 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=366713>, стр. 115-120

2. Ивашкевич В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр: НИЦ Инфра-М, 2013. - 216 с.: 60x88 1/16. / <http://znanium.com/bookread.php?book=374731>, стр. 95-97

3. Концепция контроллинга: управленческий учет, система отчетности, бюджетирование / Horvath and Partners. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2015. - Гл. 2, параграф 2.1., гл. 6, 9.

3. Бизнес-планирование: Учебник / Под ред. проф. Т.Г. Попадюк, В.Я. Горфинкеля - М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 296 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=426936> стр. 210

4. Презентация

Список сокращений

РФ – Российская Федерация

Глоссарий по теме

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.

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

Вопросы для изучения

1. Источники информации для экспертной диагностики. Методы оперативной диагностики.
2. Анализ финансового состояния. Информационная безопасность

Вопрос 1. Источники информации для экспертной диагностики.

Методы оперативной диагностики (вопрос темы)

В среде учета расходов по местам их формирования большую роль играют информационные службы. Следует учитывать некоторые особенности расходов, формирование которых происходит в сфере движения информационных потоков внутри организации. Как правило, производится информации больше чем она потребляется. Разница между обоими показателями представляет собой информационные потери. Качество создаваемой информации имеет тенденцию к более медленному увеличению, чем ее количество. Чем больше создается информации, тем выше уровень информационных потерь. Чем ниже качество информации, тем выше уровень информационных потерь. Мы согласны с тем, что необходимо определять эффективность от затрат в сфере движения информации. Это можно сделать

при помощи определения цены оказываемых внутренних услуг одним центром ответственности другому. Ряд специалистов по бухгалтерскому учету предлагает упорядочить систему финансирования предприятий по внедрению организационных средств в управление. Это повысит качество управляющей системы и ее гибкость. В частности, Степанчук Н. предлагала создать третий источник финансирования наряду с двумя ранее присутствующими (фонд развития производства и бюджетный фонд) – специальный фонд совершенствования управления, который может быть образован из отчислений плановой и сверхплановой прибыли предприятия. На наш взгляд, предложение разумно, поскольку позволит внедрить в управление передовую технологию, повысить аналитичность предоставляемой информации и дает возможность разработать ряд более трудоемких, но эффективных методик в системе контроллинга.

Процесс формирования эффективной системы управления основан на функционировании всех его частей. Целью или конечным результатом такой деятельности является оптимальная прибыль, как в плане стратегии развития так и на краткосрочный период. Но ожидаемый результат будет получен только в том случае, если осуществляется строгий контроль за расходованием средств, определены все источники и места формирования затрат и разработаны соответствующие нормы и нормативы. Весь процесс целевой деятельности предприятия, всю структуру управления соединяет цепь управленческих решений, влияние которых на величину совокупных и в первую очередь накладных затрат в последнее время увеличивается.

По сути управленческое решение - это любое изменение в деятельности компании (изменение, отличное от последовательного графика выполнения работ), вызванное функционированием аппарата управления. Причинами таких изменений может быть как влияние внутренних так и внешних факторов.

Управленческие решения принимаются на основе информации, получаемой и обрабатываемой в процессе их подготовки.

Вместе с тем часто возникает ситуация, когда принимаются ошибочные решения, становящиеся причиной возникновения дополнительных затрат. Их можно охарактеризовать как управленческие потери (УП)

$$\text{УП} = P2 - P1 ,$$

где P1 - расходы которые могли быть вызваны оптимальным решением

P2 - расходы обусловленные принятием ошибочного решения

Управленческие потери характеризуют эффективность работы административного аппарата. Поэтому следует выделять их из среды прочих затрат от-носящихся к структурному подразделению (производственному или в сфере управления). Их можно рассматривать как безвозвратные вмененные расходы. Приобретение информации, необходимость в которой пропала является одним из примеров безвозвратных расходов. Довольно часто неверное решение обнаруживается в процессе его реализации и расходы с ним связанные подлежат корректировке, т.е. изменению с учетом анализа новых альтернатив. Тогда управленческие потери можно снизить, приняв альтернативный вариант, что нельзя сказать о безвозвратных расходах которые, как известно, не подлежат корректировке, поскольку рассматриваются как расходы понесенные в прошлом.

Любое затратноое управленческое решение должно подвергаться страхованию. Риск получения убытков вместо ожидаемой прибыли в той или иной сфере ответственности менеджеров высшего управленческого звена очень велик. Страхование рисков приведет к более рациональному использованию информационных ресурсов и уменьшит негативные последствия принятия экономических решений. Источниками страховых выплат могут быть прибыль до налогообложения, поскольку ошибочное решение приводит к серьезным финансовым последствиям, зачастую грозящим крахом и себестоимость производи-мой продукции в случае, если результаты выбранной стратегии оказались не-удовлетворительными вследствие влияния факторов не зависящих от предприятия.

Таким образом решение вырабатывается на основе достоверной информации и как правило, всегда считается с тем сколько времени необходимо потратить на его выработку . Обычно решения, рассчитанные на длительный срок действия требуют большего времени на разработку, нежели на разовые действия.

Значительно важнее выяснить во сколько обойдется организации запланированное мероприятие с тем чтобы вовремя выбрать оптимальный вариант, чем определение затрат на уже свершившееся событие. Поэтому планированию и анализу следует подвергать любое затратноое решение, как на этапе принятия так и после получения определенных результатов. В то же время учету, по нашему мнению, кроме выполнения предыдущего условия анализу подлежат решения, характеризующиеся постоянством, последовательностью выполнения и возможностью планирования на ранних стадиях его осуществления (напри-мер, объектами учета в системе управления нововведениями являются проекты (серии проектов) конструкторских разработок, решения финансирования которых принималось в эксклюзивном порядке высшим уровнем руководства).

Основную проблему в системе управленческого учета создают незапланированные экономические решения, принятие которых значительно влияет на величину расходов, увеличивая разрыв между поглощенными (распределенными) и фактическими издержками и нарушая схему определения переменной и постоянной составляющих затрат. Поэтому одной из основных задач стоящих перед бухгалтером-аналитиком является предотвращение принятия незапланированных решения путем использования инструментов прогнозирования и анализа, интегрированных в систему рассматриваемого учета в то время как руководитель должен стремиться к их минимизации, а следовательно к минимизации связанных с ними затрат.

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. По моему мнению 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, 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. Ряд исследуемых автором организаций имели подразделения с подобным названием, но необходимо вывести их из подчинения непосредственно технического директора и передать его заместителю по экономическим вопросам.

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 мероприятия – расходы на контроль и обслуживание ”, информационные расходы – решение – капитальные вложения – расходы по обслуживанию” и т.п.

Проблемы, выявляемые в процессе проведения экспертной диагностики на стыке учета и планирования

Взаимосвязь бухгалтерского 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. Этот перечень служит основой для формирования по единым правилам как плановых так и фактических затрат (в разрезе подразделений и производимых продуктов) (рис. 4.1).

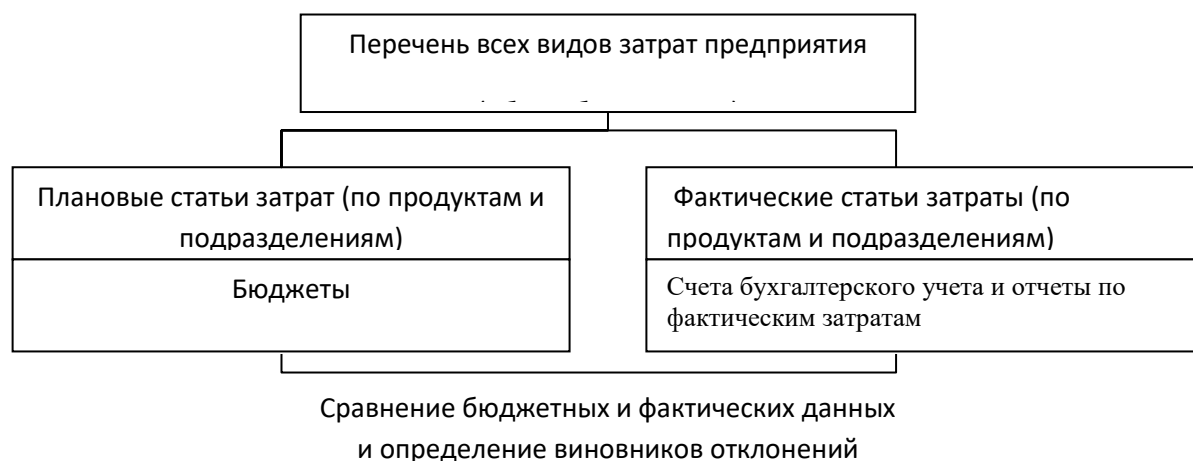


Рис. 4.1. Решение проблемы несоответствия подходов к формированию затрат в бюджетах и в бухгалтерских отчетах.

По этому пути пошли многие отечественные предприятия. В качестве примеров приведем ОАО «Татэнерго», ОАО «Татнефть», ОАО «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. 4.1). 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.

Таблица 4.1.

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	Производственный отдел,

Некассовые бюджеты	Кто составляет	Основание составления	Куда передается
		электроэнергии	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 сетка, справочники и т.д.	Планово-экономический отдел
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	Доводится до подразделений после утверждения

Некассовые бюджеты	Кто составляет	Основание составления	Куда передается
		энергозатрат	
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

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. 4.2). Других документов по анализу отклонений материальных затрат не составляется.

Таблица 4.2

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. 4.2) 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. 4.2), 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.

Вопрос 2. Анализ финансового состояния. Информационная безопасность (вопрос темы)

За последние десятилетия в РФ и РТ произошли кардинальные изменения в области менеджмента, контроллинга и учета. Этому способствовал переход экономики на новые рельсы хозяйствования, появление новых форм собственности и использование принятых в мировой практике подходов к проблемам взаимоотношений между макро и микро уровнями управления.

Система сбора и обработки бухгалтерской информации для нужд административного аппарата, координирующего и регулирующего деятельность хозяйствующих единиц, скрыта от внешних пользователей. Под понятие “коммерческая тайна”, таким образом, попадают: результаты применяемой методики затрат, играющие важную роль при принятии управленческих решений, различные аспекты функционирования служб в области управления нововведениями и маркетинговой деятельностью. Являясь одним из важных составляющих будущего успеха фирмы, собранная в этой сфере информация, в свою очередь, представляет собой неиспользованный в настоящее время потенциал регионов и областей РФ, который пригодится в будущем для привлечения иностранных инвестиций. В связи с этим возникает осознанная необходимость в обеспечении сохранности такой информации на уровне предприятий и помощь со стороны местных администраций, а также федерального центра по созданию соответствующей нормативной базы, которая исключала бы любые попытки использовать изобретения, “ноу-хау”, различные разработки в области проектирования новой продукции и прочую накопленную информацию без ведома авторов или владельцев.

Перспектива развития региона и страны в целом зависит от производственной сферы, которая должна развиваться в соответствии с

принятыми международными нормами. Хозяйствующая единица или предприятие обязано позаботиться о создании информационной службы, которая обеспечивала бы конкретного руководителя необходимой для него информацией для целей оперативного и стратегического управления производственно-сбытовой деятельностью компании. В целях эффективной работы такого механизма требуется соответствующий источник финансирования, который бы покрывал образующиеся здесь затраты. Сферой возникновения расходов в данном случае будет управление и выработанные управленческие решения, большая часть которых не подлежит огласке. Таким образом, чем больше и целенаправленнее вложения в информационную безопасность и в создание базы экономической информации, тем мобильнее становится предприятие в условиях рынка и эффективнее деятельность административного аппарата.

Затраты на принятие управленческих решений, как требующие особого к себе отношения, можно рассматривать в качестве отдельного объекта учета. Критериями, которыми следует руководствоваться при открытии такого специального одноименного счета являются:

1. Решения должны носить стратегический характер;
2. Для принятия решения применялся затратноемкий анализ;
3. Для предварительного исследования использовалась материальная база, затраты на которую соотносились с рассматриваемым управленческим решением;

Стратегические управленческие решения и прочая экономическая информация, как внутренняя, так и внешняя (приобретенная со стороны) требует принятия определенных мер безопасности по ее сохранению, а формируемые здесь затраты - ужесточения контроля, поскольку используемые в данной области методы прогнозирования и планирования результативны только при правильно заданных величинах.

Вопросы для самоконтроля:

1. Как оценить действующую на предприятии систему управленческого контроля как инструмента контроллинга?
2. Как оценить действующую на предприятии систему экономического анализа как инструмента контроллинга?
3. Какие приемы в рамках метода ABC позволяют осуществлять мероприятия по сокращению затрат?

Задание

Показатели производственной деятельности до принятия решения о сокращении объема производства.

Таблица 4.3

Исходная информация

Виды затрат	Затраты на весь объем деятельности (10000 ед.), ден. ед.	Затраты на единицу объема деятельности, ден. ед. на ед.
Переменные	40000	4
Постоянные	20000	2
Итого затрат	60000	6

Что произойдет при снижении целевого объема деятельности с 10000 ед. до 8000 ед. ?

Тесты

Тест 1.

За период компании понесла сверх нормы 7000 \$ производственных накладных расходов. Ставка распределения постоянных производственных накладных расходов равна 9\$/ед., нормальный уровень производства составляет 6000 ед. Фактический объем производства составил 5600 единиц.

Какова величина фактических постоянных производственных накладных расходов, понесенных за период?

- A. 50 400\$
- B. 43400 \$
- C. 57400\$
- D. 40400 \$

Тест 2.

Имеются следующие данные по отделочному цеху предприятия:

Стандартное время работы 8 часов

Часовая тарифная ставка 6\$

Стандартное время производства единицы продукции 5 минуты

Ставка премии 70% от сэкономленного времени

Рабочий изготовил 156 единиц продукции за день. Его заработная плата за день составит:

- A. 48\$
- B. 69\$
- C. 54\$
- D. 30\$

Тест 3.

Стандарты эффективности, оставшиеся неизменными в течение
долгого периода времени известны как:

- A. идеальные стандарты
- B. текущие стандарты
- C. базовые стандарты
- D. достижимые стандарты

Тест 4.

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 5.

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 6.

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 7.

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 8.

Компания контролирует процент от общего объема продаж, который является производным от продуктов, разработанных в прошлом году. К какой части системы сбалансированных показателей может быть отнесена эта мера?

- A. Финансовые перспективы
- B. Перспектива клиентов

С. Внутренняя перспектива

Д. Перспектива обучения

Тест 9.

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

Тест 10.

Линейный способ начисления амортизации целесообразно применять:

А. если основное средство приносит приблизительно одинаковый доход в течение всего срока его использования

В. если у основных средств наибольшая производительность в начале срока полезного использования, а в конце существенно увеличиваются расходы на их текущий ремонт

С. если доходы предприятия сильно зависят от объема продукции, выпускаемой на конкретном оборудовании

Тема 5. Принятие управленческих решений в системе контроллинга

Аннотация. В данной теме рассматриваются проблемы формирования информации для принятия решений и пути их решения. Особое внимание уделяются вопросам оценки результатов деятельности компаний в системе контроллинга.

Ключевые слова. Управленческая отчетность, ключевые контрольные показатели

Методические рекомендации по изучению темы

- Для выполнения задания магистрантам следует разместить материал на страницах вики-проекта 3. 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 -3:

- Развитие бюджетирования в системе контроллинга;
- Контроллинг 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. Абдукаримов И. Т. Беспалов М. В. Анализ финансового состояния и финансовых результатов предпринимательских структур: Учебное пособие / И.Т. Абдукаримов, М.В. Беспалов. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 215 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=366713> стр. 180-190

2. Бизнес-планирование: Учебник / Под ред. проф. Т.Г. Попадюк, В.Я. Горфинкеля - М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 296 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=426936> стр. 265-267

3. Ивашкевич В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр: НИЦ Инфра-М, 2013. - 216 с.: 60x88 1/16. / <http://znanium.com/bookread.php?book=374731>, стр. 150-160

4. Казакова Н. А. Финансовый контроллинг в холдингах: монография / Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная, А.А. Ангеловская. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 237 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=529631>

5. Королев В. И. Современные проблемы менеджмента в международном бизнесе: Монография / В.И. Королев, Л.Г. Зайцев, А.Д. Заикин; Под ред. проф. В.И. Королева - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 400 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=426905>, стр. 324-365

6. Серебрякова Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: Монография/Серебрякова Т. Ю. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 328 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=456167>

7. Сигидов Ю. И. Рыбьянцева М. С. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета: Монография/СигидовЮ.И., РыбьянцеваМ.С. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с <http://znanium.com/bookread2.php?book=495342>

Список сокращений

BSC – сбалансированная система показателей

Глоссарий по теме

Решение - это выбор альтернативы.

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).

Вопросы для изучения

1. Классификация подходов к принятию управленческих решений в оперативном и стратегическом контроллинге.
2. Критерии принятия управленческих решений. Управленческая отчетность в системе контроллинга

Вопрос 1. Классификация подходов к принятию управленческих решений в оперативном и стратегическом контроллинге (вопрос темы)

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.

Вопрос 2. Критерии принятия управленческих решений.

Управленческая отчетность в системе контроллинга (вопрос темы)

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).

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.

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
Отчеты по качеству (рекламации, динамика затрат на послепродажное обслуживание, штрафные санкции, состояние качества оборудования и т.д.)	Отдел контроля качества, бухгалтерия

Управленческий отчет	Подразделения участвующие в представлении отчета
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

В бухгалтерии, как правило, составляется график документооборота согласно требованиям нормативного законодательства. Приведем пример входных и выходных документов планово-экономического отдела (см. табл. 5.2 и 5.3).

Таблица 5.2

Входные документы планово-экономического отдела (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

Название документа	Из какого подразделения документ поступил	Для чего предназначен документ
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 планово-экономического отдела (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
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.

Дополнительно: управленческий учет как составная часть контроллинга

Контроллинг характеризуется тем, что здесь аккумулируется приблизительная информация, которая подлежит быстрой обработке. Это объясняется тем, что часто необходима срочная информация и для принятия решений обходятся приблизительными и примерными оценками. Контроллинг связан с планированием и прогнозированием, поэтому точность в этом контексте также будет определяться поставленными целями. Однако когда требуется, используются точные данные для расчетов затрат, доходов и т.п.

Составной частью контроллинга является управленческий учет. Он отличается от финансового учета. Отличительные особенности:

Масштаб или объекты учета. Финансовые отчеты обобщают информацию о деятельности всего предприятия. В некоторых случаях составляются отдельные отчеты по видам деятельности. Управленческий учет может быть ограничен отдельными подразделениями предприятия, небольшими участками и сферами деятельности организации (продуктами, отделами, зонами сбыта и т.п.).

Частота составления отчетности. В финансовом учете отчетность составляется периодически на регулярной основе, в управленческом – в зависимости от предъявляемых требований (может составляться и на не регулярной основе: ежедневно, еженедельно, ежемесячно). Распространенным требованием к данным учета для управления является их оперативность по принципу “чем быстрее, тем лучше”.

Временная соотнесенность информации. В финансовом учете аккумулируется информация об уже совершившихся операциях и хозяйственных фактах (прошедшее время за определенный период). В управленческом – информация носящая характер прогноза и информация о том, что уже имело место (про-шедшее и будущее время за определенный и на определенный период). Таким образом, целью финансового учета является

показ того как это было, а управленческого – как это должно быть. При этом в последнем случае большое внимание уделяется оценкам будущих периодов.

Виды систем бухгалтерского учета. Финансовый учет основан на использовании системы двойной записи. В рамках финансовой бухгалтерии ведутся счета главной книги. Управленческий учет, в свою очередь, не ограничен системой двойной записи. Здесь используется любая система которая дает результат. При этом информация не накапливается на счетах главной книги.

Используемые измерители. В финансовом учете в качестве измерителей используется денежная единица (исторические рубли) т.е. рубли в измерении которых были проведены хозяйственные операции. Конечным продуктом финансового учета является отчетность, которая также составляется в денежном измерении. В управленческом учете находит применение любая подходящая натуральная, стоимостная и прочая единица измерения (человеко-часы, маши-но-часы, объем выполненных работ для оценки будущих операций, объем деятельности структурных подразделений, прибыль, количество материалов, стоимость по каждой поставке, поставщики материалов, количество реализованных изделий, их стоимость, нефинансовые измерители). Нефинансовые измерители, в основном, используют для анализа и принятия управленческих решений.

Структура учета. В финансовом учете действует базисное равенство: $\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал}$. Управленческий учет такого базисного равенства не предполагает. Любая система управленческого учета оперирует такими понятиями как доходы, издержки и активы.

Группировка затрат. Группировка затрат в финансовом учете основана на поэлементном разрезе. В управленческом учете затраты группируются по местам затрат, калькуляционным статьям, зонам реализации, контрагентам и прочим носителям затрат.

Степень ответственности. В финансовом учете руководители и прочие работники несут административную ответственность, которая проявляется в виде наложенных по закону штрафов. Так, налоговые органы накладывают штрафные санкции за нарушения правил ведения финансового учета. В управленческом учете административный персонал несет дисциплинарную ответственность (замечание, выговор и т.п.).

Степень охвата информации. В финансовом учете осуществляется учет фактического наличия и использования средств. В управленческом – планирование, учет, прогнозирование, анализ, нормирование затрат и результатов производства и сбыта продукции.

Источники информации. Финансовый учет имеет дело с показателями формируемыми в самой финансовой бухгалтерии предприятия. Управленческий учет потребляет информацию таких подразделений как плановый отдел, маркетинговый отдел, финансовая бухгалтерия, инженерные службы и т.п.

Представленные критерии сравнения двух бухгалтерий помогут понять отличия управленческого учета от финансового. Таким образом, финансовый учет носит открытый характер и основной упор делает на полное и точное объяснение и раскрытие результатов деятельности фирмы, а управленческий учет связан с коммерческой тайной и стремится помочь руководству достичь своих целей.

Вместе с тем необходимо отметить взаимосвязь управленческого учета и финансового учета, которая выражена использованием первичной информации, единством норм и нормативов, взаимопроникновением методов и элементов таких как инвентаризация, документация, оценка и калькуляция, единым подходом к разработке задач при автоматизации.

Основными принципами управленческого учета являются: оценка результатов деятельности организации, ориентация на достижение поставленной цели предпринимательства, полнота и аналитичность

представленной информации, необходимость обеспечения альтернативных вариантов решения поставленной задачи, многоплановое использование получаемой информации, участие в выборе оптимального варианта и в расчетах нормативных параметров его исполнения, управление по отклонениям от бюджетных данных, ответственность за последствия принятия решений. Гораздо важнее правильная оценка предстоящих расходов и доходов, чем констатация упущенных возможностей. В тоже время, если нет ответственности за результаты хозяйствования на всех уровнях управления, вести управленческий учет не имеет большого смысла.

Специалистов по управленческому учету часто называют бухгалтерами-аналитиками. Их роль в принятии управленческих решений сводится к выполнению следующих функций: разработка перспективных планов и бюджетов, сбор информации о случаях отклонений результатов деятельности от плана, проведение оперативного анализа производственных результатов и определение слабых мест производства, доведение планов и задач до руководства подразделениями, определение потенциальных управленческих проблем и круга вопросов, требующих детального рассмотрения, ведение производственного учета, подготовка специальных данных для принятия проблемно-ориентированных решений.

По характеру применения управленческий учет универсален. Его можно внедрять на всех предприятиях и в организациях, имеющих затраты и зависящие от них финансовые результаты деятельности, т.е. практически во всех отраслях народного хозяйства. Так, применяют управленческий учет в непромышленной (неприбыльной) сфере – это государственные организации, медицинские учреждения, религиозные организации, образовательный сектор.

Используют данные управленческого учета в первую очередь, те, кто управляет. Бухгалтерия выполняет в основном сервисную функцию поставщика необходимой информации и ее интерпретатора. Учетные данные являются

базой для принятия многих управленческих решений и бухгалтер где бы он ни оказался должен быстро сообразить какую подготовить информацию и в каком объеме.

Рассмотрим подробнее составляющие управленческой бухгалтерии. Так, управленческий учет имеет дело с такими элементами: производственный учет, планирование, нормирование, прогнозирование, учет для управления финансовой деятельностью внутри организации, анализ, принятие управленческих решений. Виды анализа, которые применяются в управленческом учете ограничиваются анализом безубыточности, маржинальным анализом и анализом затрат, необходимым для составления функций и уравнений расходов.

В качестве структурных подразделений, которые формируют управленческую бухгалтерию чаще всего выступают: отдел подготовки специальных данных, отдел текущего планирования и отдел учета производственных затрат.

Следует отметить различия в понятиях производственный и управленческий учет. Производственный учет представляет собой сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов продукции. Он охватывает такие сектора как учет затрат материалов, учет трудозатрат, учет накладных расходов, составление позаказной или попередельной калькуляции, а также калькуляции себестоимости полных затрат и по сокращенной себестоимости и т.п. Управленческий учет имеет дело с подготовкой информации необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решения, планирование контроль и регулирование. Важным вопросом стоящим перед специалистами управленческого учета является разработка и принятие управленческих решений таких как: как снизить себестоимость продукции, выпуск какой продукции производить или прекратить, принятие решений о капитальных вложениях, решения о собственном производстве или закупке, специальные

решения о цене реализации товара, менять ли нам технологию и организацию производства, продвигать ли нам по службе данного начальника цеха, руководителя подразделения, закрыть ли нам этот цех, выпуск новых товаров для сбыта на существующих рынках, выпуск новых товаров на новых рынках, создание новых товаров для существующих и вновь создаваемых рынков, в каком количестве выгодно купить или продать, на каком оборудовании следует размещать заказ, какая минимальная скидка может быть при продаже, составление оптимальной программы производства при ограничении ресурсов, ремонтировать имеющее оборудование или покупать новое, как снизить число мелких по объему и доходности заказов, чтобы уделить больше времени поиску более выгодных заказов (расчет сумм покрытия, и ставок покрытия).

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 (немецкая форма внутреннего отчета)
(маржинальный подход)

№ п/п	Показатели	Рынки сбыта		
		Ответственное лицо за продажи 1	Ответственное лицо за продажи 2	Ответственное лицо за продажи 3
1	Выручка	55737	-	-
2	Скидки (если оплата наличными, или предоплата)	4589	-	-
3	Переменные затраты на производство	25541	-	-
4	Маржинальная прибыль I		-	-
5	Постоянные затраты на производство	5998	-	-
6	Маржинальная прибыль II		-	-
7	Переменные затраты на продажу	5883	-	-
8	Маржинальная прибыль III		-	-
9	Постоянные затраты на продажу	3099	-	-
10	Маржинальная прибыль IV		-	-
11	Административные затраты (10 % от выручки)		-	-
12	Операционная прибыль (ЕБИТ)		-	-
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		-	-

№ п/п	Показатели	Рынки сбыта		
		Ответственное лицо за продажи 1	Ответственное лицо за продажи 2	Ответственное лицо за продажи 3
17	ЕВИТ к выручке, в %%		-	-

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	

Показатели	Сумма
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:

А. вследствие изменения самих постоянных затрат;

В. 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-абзорпшен 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

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

Информационные источники

а) основная литература

1. Абдукаримов И. Т. Беспалов М. В. Анализ финансового состояния и финансовых результатов предпринимательских структур: Учебное пособие / И.Т. Абдукаримов, М.В. Беспалов. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 215 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=366713>
2. Бизнес-планирование: Учебник / Под ред. проф. Т.Г. Попадюк, В.Я. Горфинкеля - М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 296 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=426936>
3. Голикова Г. В. Управленческая экономика: Учебное пособие/Г.В.Голикова, Д.С.Петров, И.В.Трушина и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 216 с.: 60x90 1/16. - (Высшее образование: Магистратура) (Переплёт 7БЦ) ISBN 978-5-16-010421-8, 500 экз. <http://znanium.com/bookread2.php?book=487965>
4. Елиферов В. Г. Репин В. В. Бизнес-процессы: Регламентация и управление: Учебник / В.Г. Елиферов, В.В. Репин; Институт экономики и финансов 'Синергия'. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 319 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=395912>

5. Ивашкевич В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр: НИЦ Инфра-М, 2013. - 216 с.: 60x88 1/16. / <http://znanium.com/bookread.php?book=374731>
6. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг, Ивашкевич, Виталий Борисович, 2011 г. - Якупова Н.М. Контроллинг рисков, Якупова, Наиля Маликовна;Магомедова, Зарема Ибрагимовна, 2010г.
7. Казакова Н. А. Концепция внутреннего контроля эффективности организации: Монография/Н.А.Казакова, Е.И.Ефремова - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 234 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=496678>
8. Казакова Н. А. Финансовый контроллинг в холдингах: монография / Н.А. Казакова, Е.А. Хлевная, А.А. Ангеловская. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 237 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=529631>
9. Карминский А. М. Контроллинг на промышленном предприятии: Учеб. / А.М.Карминский, С.Г.Фалько, И.Д.Грачев и др.; Под ред. проф. А.М.Карминского, С.Г.Фалько - М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 304 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=405623>
10. Макарова В.А., Крылов А.А. Управление стоимостью промышленных предприятий: Учебное пособие. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013 <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=414521>
11. Серебрякова Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля: Монография/Серебрякова Т. Ю. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 328 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=456167>

12. Сигидов Ю. И. Рыбьянцева М. С. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета: Монография/СигидовЮ.И., РыбьянцеваМ.С. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с <http://znanium.com/bookread2.php?book=495342>

13. Сигидов Ю. И. Рыбьянцева М. С. Развитие управленческого учета в рамках концепции кайдзен: Монография / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 180 с <http://znanium.com/bookread2.php?book=525572>

14. Усенко Л. Н. Бизнес-анализ деятельности организации: Учебник / Л.Н.Усенко, Ю.Г.Чернышева, Л.В.Гончарова; Под ред. Л.Н.Усенко - М:Альфа-М: НИЦ ИНФРА-М,2013-560с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=415581>

15. Шигаев А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия: учеб. пособие для вузов. - М.: Юнити-Дана, 2012 <http://znanium.com/bookread.php?book=391595>

б) дополнительная литература

1. Management accounting / F2 Study text. - ACCA, Emile Woolf International Publishing, 2017. - 456 p.- ch. 06-08

2. Белолипецв И. И. Моделирование управленческих решений в сфере экономики в условиях неопределенности: Монография/И.И.Белолипецв, С.А.Горбатков и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 299 с.: 60x90 1/16. - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=480352>

3. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / В.В. Плотникова и др.; Под общ. ред. проф. В.И. Бариленко. - М.: Форум, 2012. - 464 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=247527>

4. Королев В. И. Современные проблемы менеджмента в международном бизнесе: Монография / В.И. Королев, Л.Г. Зайцев, А.Д. Заикин;

Под ред. проф. В.И. Королева - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 400 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=426905>

5. Кузьмина О. Н. Функционально-стоимостный анализ в решении организационно-управленческих задач: теоретич. основы и методика проведения: Моногр. / О.Н. -Кузьмина и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 168 с.: 60x90 1/16 - (Научная мысль) <http://znanium.com/bookread2.php?book=504303>

6. Панов М. М. Постановка системы бюджетного управления или три координаты бизнеса: БДР, БДДС, ББЛ / М.М. Панов. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 304 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=429053>

7. Петрова А. Т. Механизм использования контроллинга товарных запасов как инструмента инновационного развития торгового предприятия/ПетроваА.Т., ЖиваеваТ.В. - Краснояр.: СФУ, 2015. - 156 с.: <http://znanium.com/bookread2.php?book=550174>

8. Селезнев А. З. Контроль финансовых потоков.: Учеб. пособие / А.З. Селезнев; Под ред. В.Ю. Катасонов; МГИМО (У) МИД РФ. - М.: ИНФРА-М, 2010. - 304 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=179631>

9. Синергетический подход к управлению: Монография / Г.А. Поташева. - М.: ИНФРА-М, 2011. - 160 с. / <http://znanium.com/bookread.php?book=223174>

10. Шигаев А.И. Актуарный учет и использование его данных для управления. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011 <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=241093>

в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы:

– доступ к современным информационным системам:

– официальный сайт МинФина РФ, режим доступа: www.minfin.ru,

- официальный сайт федеральной службы государственной статистики, режим доступа: www.gks.ru,
- официальный сайт территориального органа службы государственной статистики Республики Татарстан, режим доступа: www.tatstat.ru ,
- научная электронная библиотека, режим доступа: <http://elibrary.ru/>,
- система дистанционного обучения Казанского (Приволжского) федерального университета, режим доступа: <http://edu.cnoir.ru/> и др.

Материально-техническое обеспечение дисциплины

- компьютерные классы с выходом в Интернет;
- аудитории, оборудованные мультимедийными средствами обучения.
- аудитории, оборудованные мультимедийными средствами обучения;
- системы компьютерного тестирования.

Глоссарий

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

Дифференциальные затраты - это разность затрат при двух сопоставимых вариантах решения.

Доходы - выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, платежи за временное владение и использование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций и т.п.

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

Калькуляционные затраты - не связанные с потреблением ресурсов в отчетном периоде и представляющие собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия

Непроизводительные затраты - в большей части это чистые потери

Неустрашимые затраты – это затраты, которых невозможно избежать.

Норматив - это 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.

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

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

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.

Платежи представляют собой уплату в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств.

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).

Решение - это выбор альтернативы.

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

Субъект управления - руководители, менеджеры всех уровней управления.

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).

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

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

Общий список сокращений

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

TC - Метод учета целевых затрат (Target costing).

ABC - Метод учета затрат по видам деятельности.

BSC – сбалансированная система показателей

Вопросы для итогового контроля

1. Контроллинг, его сущность и назначение.
2. Функции контроллинга.
3. Роль управленческого учета в системе контроллинга. Контроллинг и управленческий учет: общее и отличия.
4. Использование данных управленческого учета в контроллинге.

5. Основные показатели объема и результатов деятельности предприятия в системе контроллинга.
 6. Значение системы контроллинга в антикризисном управлении.
 7. Примерная структура службы контроллинга.
 8. Примеры управленческих решений, принимаемые руководителями на основе информации, генерируемой в службе контроллинга.
 9. Понятие стратегического контроллинга, его цели, задачи.
 10. Инструменты стратегического контроллинга.
 11. Понятие оперативного контроллинга, его цели, задачи.
 12. Инструменты оперативного контроллинга.
 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.

Учебное издание

Соколов Андрей Юрьевич

КОНТРОЛЛИНГ