

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент – Главный бухгалтер
ООО «Универ-Консалтинг»
_____ Е.А. Шевелева
«11» декабря 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2017 г.

ПОСТРОЕНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ
НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.04.01.2018.495.ВКР

Руководитель ВКР, доцент
_____ Т.Н. Мызникова
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-357
_____ Ж.А. Зеленская
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2017 г.

РЕФЕРАТ

Зеленская, Ж.А. Построение системы контроллинга затрат на промышленном предприятии. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–357, 2018. – 153 с., 50 табл., 25 рис., библиогр. список – 65 наим.

Объект исследования – система контроллинга затрат на промышленном предприятии.

Предмет исследования – экономические отношения, возникающие в процессе построения системы контроллинга затрат.

Цель выпускной квалификационной работы – разработка рекомендаций по построению системы контроллинга затрат на промышленном предприятии.

В работе проанализирована финансово-хозяйственная деятельность ООО «ЧАЗ»; проведен экономический анализ его затрат; разработаны методические аспекты контроллинга затрат на базе указанного предприятия.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования полученных результатов промышленными предприятиями для построения и развития системы контроллинга затрат.

Предложения и выводы по работе могут быть использованы менеджментом промышленных предприятий для поиска резервов повышения эффективности производства и обоснования управленческих решений.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ	
1.1 Цели, задачи и функции контроллинга на промышленном предприятии.....	10
1.2 История развития методов управления затратами: зарубежная и отечественная практика.....	31
1.3 Проблемы и перспективы реализации контроллинга затрат на промышленном предприятии	43
2 ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ ООО «ЧЕЛЯБИНСКИЙ АСФАЛЬТНЫЙ ЗАВОД»	
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия	53
2.2 Анализ эффективности затрат на предприятии	66
2.3 Механизм контроля для учета затрат на производство и реализацию продукции.....	79
3 РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ ООО «ЧЕЛЯБИНСКИЙ АСФАЛЬТНЫЙ ЗАВОД»	
3.1 Методика контроллинга затрат на предприятии	91
3.2 Применение системы контроллинга затрат на предприятии	103
3.3 Реализация процесса составления бюджета закупок и транспортно-заготовительных расходов	128
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	144
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	148
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А СОДЕРЖАНИЕ ПОНЯТИЯ «КОНТРОЛЛИНГ» С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ И ЗАРУБЕЖНЫХ УЧЕНЫХ.....	154

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы заключается в том, что осуществление хозяйственно-экономической деятельности субъектов предпринимательства происходит путем принятия менеджментом стратегических и оперативных решений. В свою очередь, принятие решения любого уровня основывается на наличии достоверных сведений относительно принимаемых решений. И если до конца предыдущего столетия российские предприятия активно развивались, выстраивая системы принятия решений на основе исторических данных, то сейчас, в условиях усложняющейся рыночной конкуренции, возникновения дефицита ресурсов, а также вступления Российской Федерации в ВТО, требуется наличие информации, позволяющей предупреждать негативные последствия неверно принятых управленческих решений менеджментом организации.

В современной системе управления за предоставление достоверной информации отвечает система контроллинга, одной из базовых подсистем которой является контроллинг затрат. В рамках данной подсистемы российскими производственными организациями используются традиционные подходы к учету затрат: прямые расходы могут быть точно определены и относятся на продукцию единым способом, а все накладные расходы не могут быть прямо отнесены, поэтому сначала распределяются между производственными подразделениями, а далее – между объектами затрат (т.е. элементами, являющимися результатами деятельности предприятия).

Традиционные системы являются относительно простыми для понимания и пригодными для составления внешней финансовой отчетности. Однако их основными недостатками являются:

- 1) определение неадекватной стоимости принимаемых управленческих решений;
- 2) отсутствие возможности установления связи с процессным подходом;

3) отсутствие возможности установления факторов затрат с целью управления ими (снижения);

4) отсутствие обоснования определения стоимости мероприятий (стратегий).

Существующие научные и практические проблемы контроллинга затрат на отечественных предприятиях позволили сделать вывод об актуальности проведения исследований в рассматриваемой области.

Степень научной разработки темы выпускной квалификационной работы. В современной литературе вопросам контроллинга уделяется значительное внимание. Существенный вклад в становление и развитие теоретико-методологических основ контроллинга внесли такие зарубежные ученые, как Д.Хан, К. Друри, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар, Т. Райхманн, П. Хорват, М. Хаммер и др. Вопросы адаптации теории контроллинга к условиям российской экономики занимаются С.Г. Фалько, А.Ф. Плеханова, И.Б. Гусева, В.Г. Елиферов, В.В. Репин, В.Б. Ивашкевич, А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак и др.

Наличие широкого спектра исследований в обозначенной области лишь выявляет трудности применения контроллинга в условиях российской экономики и делает особенно актуальным дальнейшее развитие методических и теоретических положений в части применения современных инструментов контроллинга в промышленных организациях.

Объект представленной выпускной квалификационной работы – система контроллинга затрат на промышленном предприятии.

В качестве предмета выпускной квалификационной работы выступают экономические отношения, возникающие в процессе построения системы контроллинга затрат.

Цель выпускной квалификационной работы – разработка рекомендаций по построению системы контроллинга затрат на промышленном предприятии.

В соответствии с поставленной целью определены и решены следующие задачи:

- рассмотрены теоретические аспекты контроллинга затрат на промышленном предприятии;
- проведен экономический анализ затрат на промышленном предприятии – ООО «Челябинский асфальтный завод»;
- разработаны методические аспекты контроллинга затрат на базе ООО «Челябинский асфальтный завод».

Методологической и теоретической основой выпускной квалификационной работы являются труды отечественных и зарубежных авторов, материалы научно-практических конференций и специализированных изданий, посвященные вопросам процессного подхода к управлению, контроллинга затрат и применения систем затрат в рамках процессного подхода и стратегического подхода, а также нормативные и законодательные документы РФ. Исследования проводились с использованием общенаучных сравнительно-сопоставительных методов (анализа, синтеза, аналогии, классификации) на основе системного подхода.

Информационную базу составили финансовая и управленческая отчетность, а также оперативные данные, собранные в исследуемой организации.

Научная новизна представлена следующими результатами, полученными в процессе исследования: предложены рекомендации по контроллингу затрат на промышленном предприятии на основе совмещения системы учета затрат и стратегического подхода в рамках процессного подхода к управлению. Отсутствие методических рекомендаций, направленных на совместное применение системы учета затрат в рамках стратегического и процессного подходов, явилось побудительным фактором для их разработки. В соответствии с комплексным подходом к контроллингу затрат формирование рекомендаций заключается в выделении этапов применения контроллинга затрат, описанию их функциональных характеристик и информационных взаимосвязей.

Предлагаемые рекомендации позволят контроллерам обеспечить менеджмент организации исчерпывающей информацией для определения целесообразности принимаемых стратегических решений, а также для адекватного выбора из

имеющихся альтернатив наиболее эффективного способа достижения стратегических целей.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в возможности использования полученных результатов промышленными предприятиями для контроллинга затрат.

Структура и объем выпускной квалификационной работы. Выпускная квалификационная работа на 153 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, содержит 50 таблиц, 25 рисунков и 9 формул.

По результатам исследования опубликовано три статьи:

1. Зеленская, Ж.А. Методика построения контроллинга затрат на промышленном предприятии / Ж.А. Зеленская, Т.Н. Мызникова // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 11. – С. 36–40.

2. Зеленская, Ж.А. Механизм контроля затрат на производство и реализацию продукции [Электр. ресурс] / Ж.А. Зеленская // Научно-аналитический экономический журнал. – 2017. – № 12. – <http://sae-journal.ru/archives/1134> (дата обращения 19.12.2018).

3. Зеленская, Ж.А. Проблемы и перспективы реализации контроллинга затрат на промышленном предприятии [Электр. ресурс] / Ж.А. Зеленская // Научно-аналитический экономический журнал. – 2017. – № 11. – URL: <http://sae-journal.ru/archives/1257> (дата обращения 19.12.2018).

По результатам исследования зарегистрированы два результата интеллектуальной деятельности (РИД):

1. Алгоритм построения системы контроллинга затрат на промышленных предприятиях: результат интеллектуальной деятельности / номер гос. учета РИД АААА-Г17-617120840026-9. – 08.12.2017.

2. Алгоритм формирования системы производственного контроллинга на промышленных предприятиях: результат интеллектуальной деятельности / номер гос. учета РИД АААА-Г17-617120840008-5. – 08.12.2017.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

1.1 Цели, задачи и функции контроллинга на промышленном предприятии

В настоящее время на развитие и совершенствование системы контроллинга на предприятии направлено немало усилий зарубежных и отечественных специалистов. Контроллинг становится чрезвычайно востребованным со стороны собственников и менеджеров предприятий, ориентированных на долгосрочный успех, поскольку оказывает информационную и аналитическую поддержку управления в условиях турбулентного состояния экономической среды. Кроме того, проявленный интерес к данному явлению обусловлен способностью системы контроллинга своевременно идентифицировать «слабые сигналы» со стороны внутренних и внешних процессов, анализировать их и разрабатывать мероприятия по адаптации предприятий к грядущим изменениям, тем самым оградив их от возможных потерь и негативных последствий [16, 17].

Взгляды отечественных и зарубежных авторов значительно разнятся (приложение А). Поскольку каждая трактовка имеет научное обоснование и присутствует в сфере экономических и управленческих отношений, резюмируя разнообразные взгляды и рассуждения, кажется целесообразным выделение в определении контроллинга нескольких составляющих, для иллюстрации комплексности, емкости и многогранности данного понятия (рисунок 1) [9, 37].

Помимо этого, при раскрытии смысла контроллинга часто применяется понятие «концепция контроллинга», которое, в наиболее общем представлении, подразумевает под собой интеграцию управленческого учета, планирования, контроля и аналитической работы.

Философская составляющая

Контроллинг – целостный системообразующий подход к управлению с элементами идеологии, которая является философией и образом мышления руководителей

Основные постулаты современной философии контроллинга:

- показатели эффективности работы предприятия (рентабельность, рост стоимости) в долгосрочной перспективе более важны, чем рост объемных показателей (размеры предприятия, объемы выпуска и т.п.);
- мероприятия по повышению эффективности деятельности предприятия не должны превышать допустимые уровни риска;
- устранение на предприятии практики применения репрессивного менеджмента;
- применение изложенных рекомендаций многими лучшими предприятиями мира, причем зачастую без выделения самостоятельной службы маркетинга.

Функциональная составляющая

Контроллинг – сигнальная система оказания помощи руководству предприятия в виде информационно-аналитической, методической и инструментальной поддержки, ориентированная на долгосрочное и эффективное развитие и обеспечивающая реализацию цикла управления по всем функциональным процессам на основе измерения ресурсов и результатов деятельности

- осуществление навигационной и сервисной функций;
- интерес высшего руководства, руководителей и специалистов функциональных подразделений.

Организационная составляющая

Контроллинг – подразделение из предприятия, выполняющее определенные должностной инструкцией функции контроллинга

Набор основных функций и задач зависит от:

- вид деятельности предприятия;
- размер предприятия;
- качество выпускаемой продукции;
- уровень конкуренции на рынке;
- уровень квалификации сотрудников службы контроллинга;
- принципы и методы управления на предприятии;
- понимание руководством предприятия важности функции контроллинга.

Рисунок 1 – Концептуальные составляющие контроллинга

В процессе развития контроллинг эволюционировал в мегасистему и на данный момент охватывает все более широкие сферы управления – от учета затрат, планирования, контроля, координации, информационного обеспечения и интеграции до рефлексии управленческих решений. По сути, тем самым контроллинг призван обеспечивать согласованность и единство стратегических и оперативных целей и действий предприятий.

Большинство специалистов сходятся во мнении, что высшая цель контроллинга является производной от цели предприятия и заключается в оптимизации его финансового результата [72, 73]. Однако в настоящее время направленность интересов системы контроллинга смещается в сторону регулирования динамических бизнес-систем и бизнес-процессов. В условиях усложняющихся информационных потоков в современных предприятиях постановка данной системы становится необходимым условием их динамичного роста и устойчивого развития бизнеса, достижения текущей эффективности и стратегической конкурентоспособности [16], и предприятия промышленности не являются исключением в данном вопросе.

Главная цель контроллинга – оптимизация финансового результата. Для ее достижения решаются основные задачи контроллинга, которые заключаются в информационном обеспечении ориентированных на результат процессов планирования, регулирования и контроля (мониторинга) на предприятии, в выполнении функций интеграции, системной организации и координации. Базу контроллинга составляют показатели производственного (управленческого) и финансового учета, по возможности, организованные в банк технико-экономических данных.

Таким образом, конкретизируя главную стоимостную цель для промышленного предприятия, можно отметить, что назначение контроллинга также заключается в предвидении, предупреждении возникновения кризисных ситуаций на предприятии и обеспечении его стабильного функционирования и развития [53].

Исходя из поставленной цели, система контроллинга на предприятии, в частности на промышленном, призвана решать определенный круг задач (рисунок 2) [41, 42, 56, 57, 58, 74].

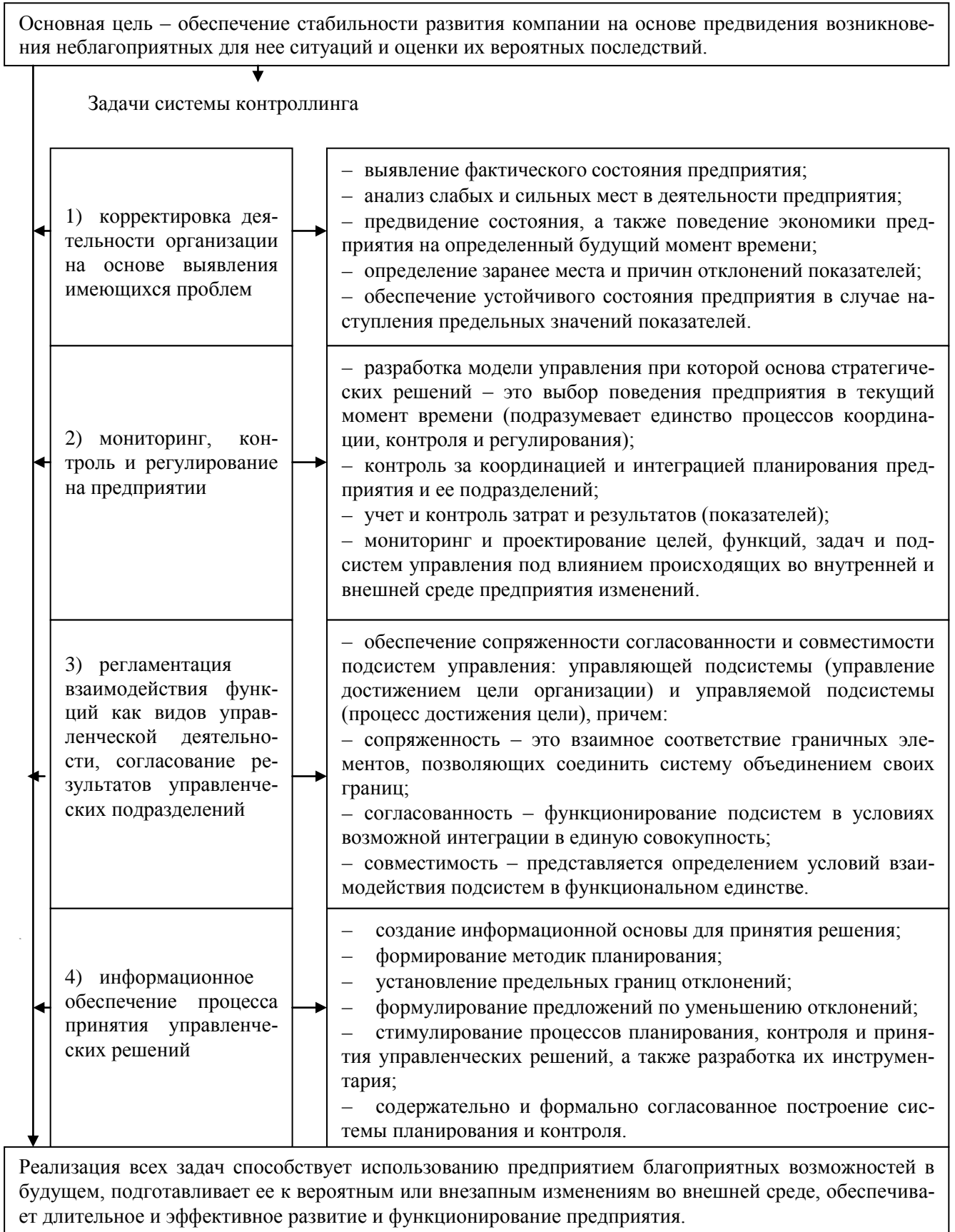


Рисунок 2 – Основные задачи системы контроллинга на промышленном предприятии

Объектом контроллинга выступает как управляемая, так и управляющая подсистема, для которых он определяет порядок взаимодействия и функционирования для эффективного достижения целей предприятия. Осуществление функций управления также нуждается в управлении, и контроллинг осуществляет согласование решений внутри каждой и между всеми управленческими подсистемами (рисунок 3) [74].



Рисунок 3 – Взаимодействие контроллинга с подсистемами управления на промышленном предприятии [74]

Система контроллинга призвана выполнять ряд функций, исходя из совпадения взглядов специалистов на их позиционирование (рисунок 4) [33].

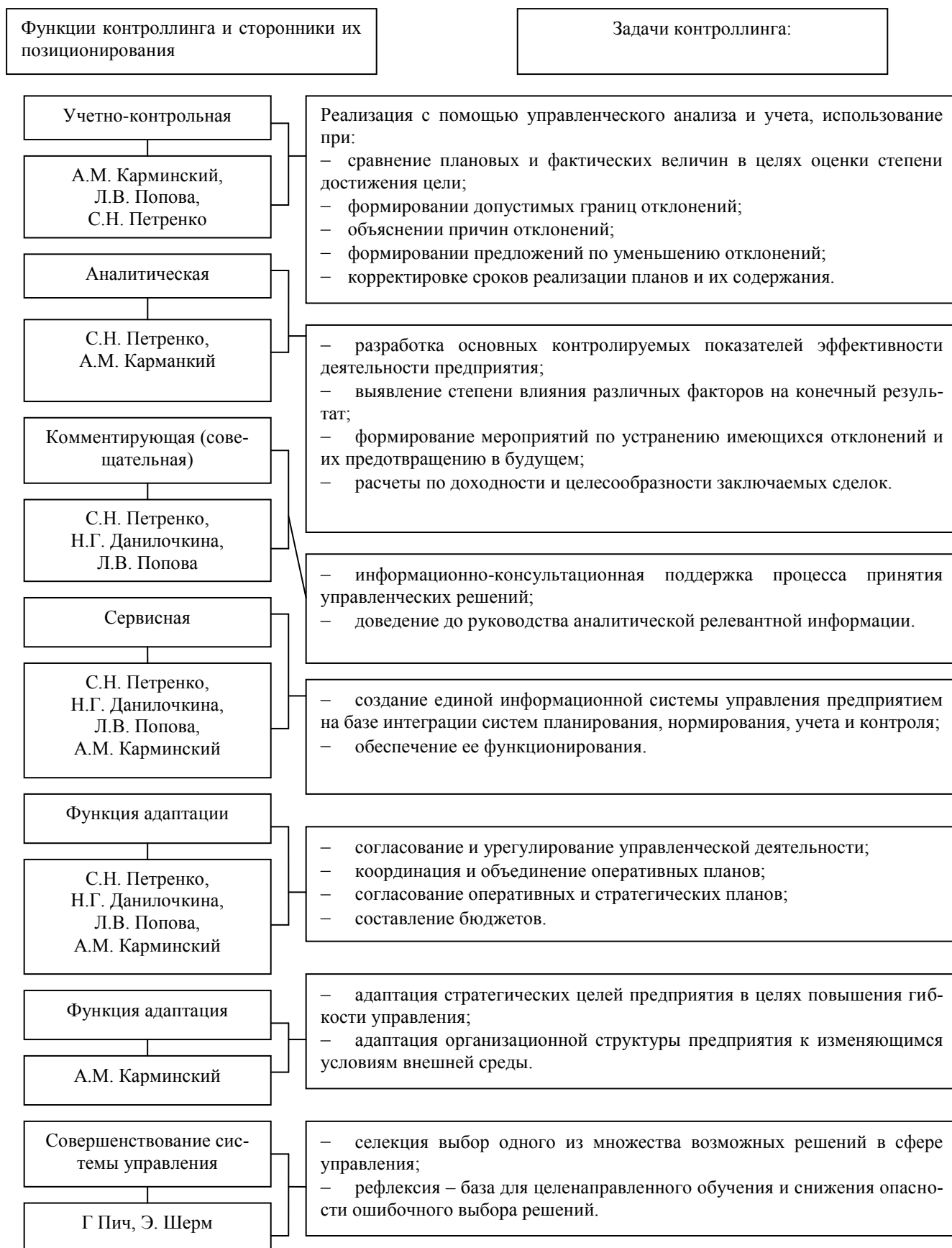


Рисунок 4 – Основные функции системы контроллинга на промышленном предприятии

Контроллинг осуществляет постоянный контроль достижения стратегических и оперативных целей деятельности предприятия. Поэтому, обеспечивая их согласованность, включает в себя два основных аспекта: стратегический и оперативный. Наряду с ними иногда выделяют диспозитивный контроллинг. Особенности каждого из них рассмотрены на рисунке 5.



Рисунок 5 – Виды контроллинга и их содержание

Чаще всего в литературе встречается выделение и сопоставление лишь двух видов контроллинга – стратегического и оперативного. Стратегический контроллинг ориентирован на анализ внешней и внутренней среды предприятия с целью выработки стратегических решений, а оперативный контроллинг, в свою очередь, направлен на обеспечение текущей экономической эффективности и рентабельности деятельности предприятия. Соотнесение этих видов по целям, используе-

мой информации, фокусу действий, степени детализации и другим немаловажным признакам различными авторами приведена в сравнительной таблице 1 [10, 17].

Таблица 1 – Сравнительная характеристика стратегического и оперативного контроллинга

Принципы и объекты	Вид контроллинга:	
	стратегический	оперативный
Парадигма	Делать «правильные вещи»	Делать вещи «правильно»
Фокус действий	Изнутри – наружу	Снаружи – вовнутрь
Организационная иерархия	Высшее руководство	Все уровни с упором на средний и низший
Степень неопределенности	Существенно выше	Ниже
Вид проблем	Проблемы слабо структурированы	Проблемы достаточно хорошо структурированы
Концентрация внимания	На перспективных инновациях и программах развития	На текущих операциях и бюджетах
Горизонт	Долгосрочные и среднесрочные аспекты	Среднесрочные и краткосрочные аспекты
Цель	Рост и конкурентоспособность	Текущая эффективность
Ответственный менеджмент	Работа над перспективами развития бизнеса	Работа, ориентированная на текущее состояние бизнеса
Стратегическое руководство	Смелое инноваторство	Полномочия и ответственность
Бизнес-процессы	Динамизм поступательных изменений	Сбалансированность и экономичность
Информация	В основном, из внешней среды	В основном, внутри предприятия
Альтернативы	Широкий спектр	Спектр ограничен
Идентификация возможностей и рисков	Смелый эксперимент	Ожидание, оценка и поиск форм хеджирования рисков
Охват	Концентрация на отдельных важных позициях	Все функциональные области с последующей интеграцией
Детализация	Невысокая	Относительно высокая
Управление изменениями	Упреждающие действия	Адаптация к меняющимся условиям
Индикаторы	Потенциалы успеха	Эффективность и риски: прибыль, рентабельность, ликвидность и др.
Лояльность потребителей	Использование мнения для генерирования идей развития	Учет мнения потребителей
Создание альянсов для достижения синергии действий	Использование разнообразия для обеспечения гибкости и динамизма изменений	Преимущества аутсорсинга, выявление и использование хозяйственного опыта

Таким образом, стратегический контроллинг служит для обеспечения выживаемости предприятия и «отслеживания» степени достижения предприятием намеченной стратегической цели. Оперативный контроллинг – система управления достижением текущих целей предприятия и принятие своевременных решений по оптимизации финансового результата [10].

Кроме представленной классификации видов контроллинга, содержащей стратегический и оперативный виды, следует говорить о наличии в научной литературе указаний и на другие возможности типологизации контроллинга (таблица 2).

Если вернуться к вопросам развития концепции контроллинга в России, то хочется отметить, что затраты изначально выступали в качестве объекта контроллинга. Однако под контроллингом понимался изначально лишь учет затрат. В процессе эволюции концепции контроллинга спектр функций постепенно расширялся. На определенном этапе развития затраты перестали быть единственным объектом контроллинга, и в настоящее время, как уже упоминалось выше, в теории управления доминирует теория, согласно которой контроллинг – это управление управлением. При этом, что примечательно, система управления затратами в целом, в качестве объекта контроллинга практически не рассматривалась. Только в последней из приведенных в таблице классификаций выделяется контроллинг затрат в качестве его видового элемента. Но согласно позиции авторов данного подхода, под контроллингом затрат они понимали лишь функции учета и контроля.

Интересно и то, что в научной литературе выделяют виды контроллинга в зависимости от сферы деятельности организации, но авторы данной типологии ограничились лишь выделением контроллинга коммерческих организаций и контроллинга коммерческих банков, в то время как особенности внутреннего строения предприятия и особенности условий ее функционирования учитывать не предлагается. Возникает необходимость рассмотрения методов, составляющих ядро систем управления затратами на современном промышленном предприятии.

Таблица 2 – Виды контроллинга

Признак классификации	Виды контроллинга
Источник инициативы	– самоконтроллинг; – внешний контроллинг.
Периодичность	– пассивный контроллинг – характеризуется периодическими действиями специалистов и руководителей по анализу текущей информации о функционировании системы производства и управления организации; – активный контроллинг – характеризуется непрерывным контрольным процессом обеспечения достижения целей организации.
Этап реализации целей предприятия	– предварительный контроллинг – осуществляется до начала реализации целей и программ организации; его основная задача – разработка и корректировка критериев оценки, отладка методики и регламента проведения дальнейшего контроля; – текущий контроллинг – проводится в ходе выполнения работ организацией по установленному регламенту; – заключительный контроллинг – выполняется после завершения работ и достижения целей.
Функциональная область	– контроллинг в системе управления – целевая задача стратегического контроллинга – обеспечение продолжительного успешного функционирования организации; основная задача оперативного контроллинга – обеспечение методической, информационной и инструментальной поддержки менеджеров предприятия; – финансовый контроллинг – поддержание финансового равновесия, рентабельности и обеспечение ликвидности предприятия; – контроллинг на производстве – информационное обеспечение процессов производства и управления; – контроллинг маркетинга – информационная поддержка эффективного менеджмента по удовлетворению потребностей клиентов; – контроллинг обеспечения ресурсами – информационное обеспечение процесса приобретения производственных ресурсов, анализ закупаемых ресурсов, расчет эффективности работы отдела снабжения; контроллинг в области логистики – текущий контроль над экономичностью процессов складирования и транспортировки материальных ресурсов; – контроллинг персонала – обеспечение координации развития организации и информационной поддержки в области управления персоналом
Направление деятельности организации	– операционный контроллинг – текущий контроль над экономичностью процессов складирования, транспортирования материальных ресурсов и их переработки в производстве; – финансовый контроллинг – см. выше; – инвестиционный контроллинг – информационная поддержка достижения целей организации в сфере инвестиционной деятельности (иницирование проектов, выработка предложений по их реализации и контроль реализации проектов).

Признак классификации	Виды контроллинга
Сфера деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> – контроллинг организации – создание и апробирование методик учета затрат и результатов в различных аспектах деятельности организации; разработка инструментария для планирования и бюджетирования; – контроллинг коммерческого банка – построение и поддержание инфраструктуры, ориентированной на управление банком путем управления доходностью: реализация специфических банковских функций контроллинга; выполнение отдельных функций банковского менеджмента; координирование оперативных планов и стратегических намерений.
Ролевые аспекты	<ul style="list-style-type: none"> – юридический; – финансовый; – информационные технологии; – маркетинговый; – рекрутинговый; – технологический; – строительный (девелоперский).
Направления контроллинга	<ul style="list-style-type: none"> – контроллинг затрат – сокращение затрат на проектирование, изготовление и реализацию товара; – контроллинг товаров – повышение качества товаров, расширение свойств товаров, областей применения, сокращение брака, рекламаций; – контроллинг клиентов – идентификация потребностей; – оперативный контроллинг – повышение гибкости и адаптивности организации; – контроллинг логистики – сокращение запасов, улучшение обслуживания клиентов, повышение скорости доставки; – контроллинг маркетинга – удовлетворение потребностей клиентов, оптимизация сбыта; – контроллинг процесса – оптимизация определенных показателей и функциональности бизнес-процессов; – стратегический контроллинг – развитие стратегической ориентации и успешное позиционирование предприятия в долгосрочной перспективе.

Составление отдельных бюджетов по структурным подразделениям вызвано необходимостью управлять затратами не на уровне предприятия в целом, а в каждом его экономически значимом структурном подразделении. Методы управления затратами на коммерческих предприятиях подробно рассмотрены в таблице 3.

Метод бюджетирования является наиболее перспективным методом управления затратами из рассмотренных. Он позволяет не только проводить оценку обеспеченности предприятия производственными ресурсами и определять рациональные направления их использования для достижения поставленных целей, но и

предоставляет возможность осуществления оперативного и своевременного управления затратами, которое является важным условием успешного функционирования предприятия в рыночных условиях [24].

Таблица 3 – Методы управления затратами [39]

Метод	Достоинства	Недостатки
1. Традиционный (калькуляционный) метод	1) методическая разработанность в нормативных документах 2) выделение особенностей в отраслевых инструкциях	управление проводится по факту выявления отклонений по окончании отчетного периода
2. Бюджетный метод	1) определение рациональных направлений использования ресурсов для достижения поставленных целей 2) контроль исполнения бюджета 3) возможность осуществления оперативного и своевременного управления затратами	отсутствие методической базы и опыта организации управленческого учета как информационной основы механизма бюджетирования затрат на производство
3. Нормативно-учетный метод	1) упрощается составление плановой себестоимости, т.к. за основу берется нормативная себестоимость 2) плановое потребление материалов и труда сводится к минимуму, т.к. нормативы затрат обоснованы инженерным или опытным путем	1) нормативы могут быстро устаревать из-за инфляции или технологических изменений в производственном процессе. 2) не везде имеет смысл применять нормы. Некоторые расходы predetermined технологией и слабо регулируются в технологическом процессе
4. Параметрический метод	Позволяет предотвращать наступающее отклонение фактической себестоимости от плановой	1) сложность в установлении параметров, изменения которых влечет за собой изменение себестоимости 2) отсутствие экономико-математического аппарата установления зависимостей себестоимости от параметров производства

Исходя из высокой степени значимости затрат в деятельности промышленных организации и перечисленных выше свойств и возможностей контроллинга, целесообразно проецировать концепцию контроллинга на систему управления затратами предприятий промышленного профиля. Для этого необходимо рассматривать контроллинг затрат как самостоятельную категорию, представляющую собой целостную, комплексную, интегральную систему (концепцию), основанную на синтезе управленческих инструментов и методов, способствующую повышению

эффективности затрат и, как следствие, обеспечению гибкости и устойчивости функционирования предприятия в целом.

Система контроллинга на предприятии включает в себя несколько функциональных подсистем. Одной из ключевых подсистем авторы выделяют подсистему контроллинга затрат.

Существует множество точек зрения относительно позиционирования подсистемы контроллинга затрат в особое направление системы контроллинга, и большинство авторов единогласны в этом. Вот некоторые из них.

Взаимосвязь контроллинга затрат и остальных структурообразующих элементов в общей системе контроллинга, по мнению А.А. Беляева и Э.М. Короткова, выглядит следующим образом (рисунок 6), при этом авторы отмечают, что этот вариант не является образцовым, однако может оказать значительную помощь в развитии и совершенствовании системы контроллинга на предприятии [14].

При этом, что примечательно, данные авторы сводят контроллинг затрат к контролю и планированию, не упоминая об остальных функциях управления. А вместе с тем, на взгляд автора, в данную схему можно было бы включить систему целеполагания, координационные связи и мотивационный аспект для придания системе контроллинга законченного вида в ее современном понимании. Более того, контроллинг затрат рассматривается в совокупности с контроллингом результатов деятельности предприятия. Но в этом случае, возможно, имеет смысл развести эти две разновидности контроллинга, выдержав определенные взаимообусловленности между ними.

Несколько иначе считает С.Я. Юсупова, выделяя в контроллинге основные направления развития и намеченные в каждом направлении результаты для достижения (рисунок 7) [78].

А.П. Аксенов и С.Г. Фалько в структуре службы контроллинга выделяют подразделения определенных направлений контроллинга и перечень выполняемых ими задач (рисунок 8) [56]:

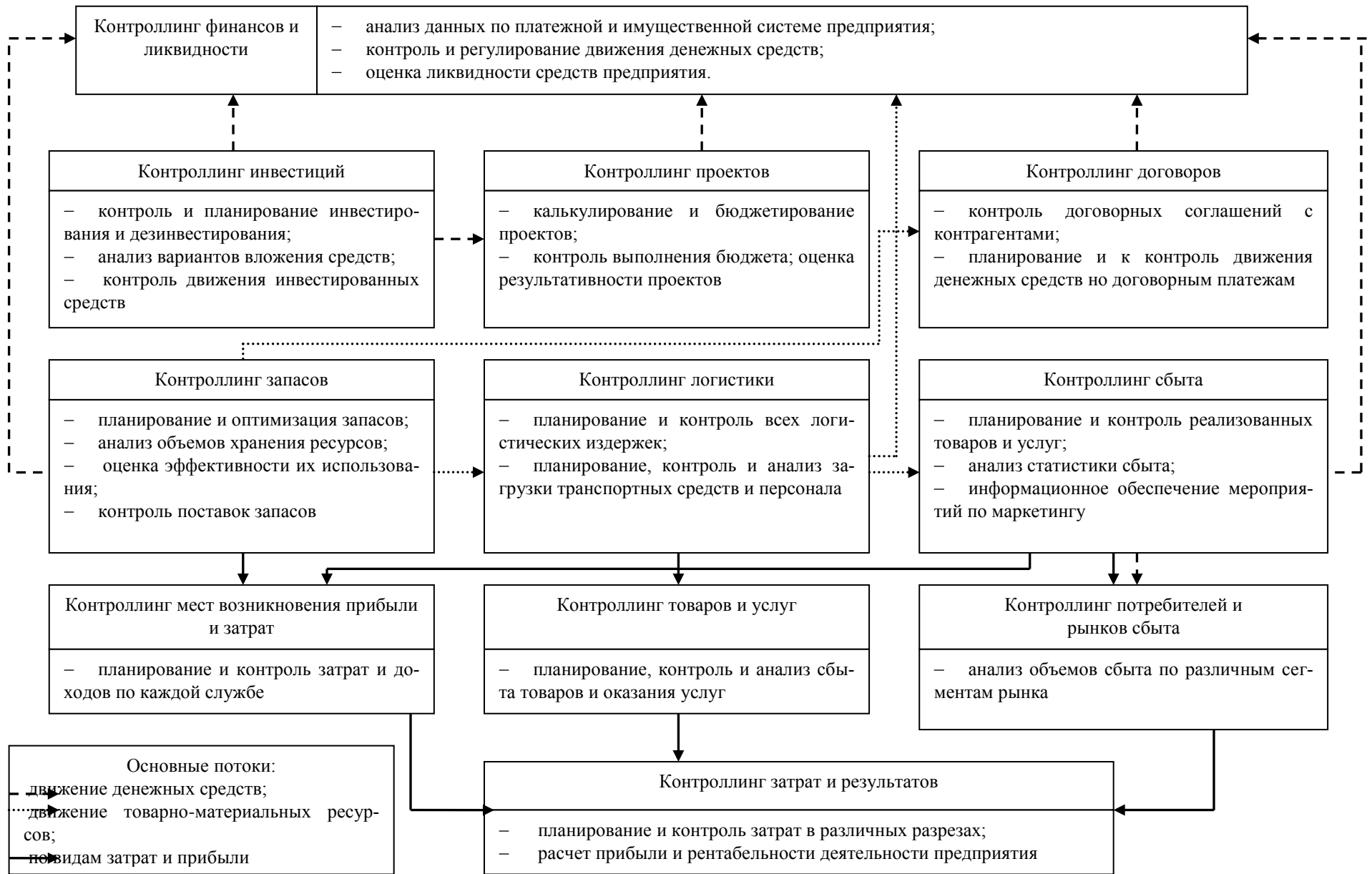


Рисунок 6 – Структура системы контроллинга и взаимодействие ее функциональных подсистем на предприятии

Контроллинг затрат	Контроллинг товаров	Контроллинг клиентов	Контроллинг логистики
Сокращение затрат на проектирование, производство и реализацию продукта (услуги)	Повышение качества продуктов, расширение их свойств и сфер применения, снижение брака и рекламаций	Идентификация потребителей	Повышение качества обслуживания клиентов, рост скорости доставки, снижение запасов
Контроллинг маркетинга	Контроллинг процесса	Оперативный контроллинг	Стратегический контроллинг
Оптимизация объемов реализации, удовлетворение потребности клиентов	Оптимизация показателей и функциональности бизнес-процессов	Гибкость, адаптивность	Успешное позиционирование предприятия на рынке в долгосрочной перспективе, ориентация на стратегию развития

Рисунок 7 – Основные направления развития контроллинга и соответствующие достигаемые результаты



Рисунок 8 – Подразделения в структуре службы контроллинга и перечень их основных задач

По мнению Л.Н. Муратовой, особая концепция рассматриваемой функциональной подсистемы контроллинга затрат обусловлена тремя причинами: экономической природой затрат, соотношением принимаемых решений и специфической информацией (рисунок 9) [52].

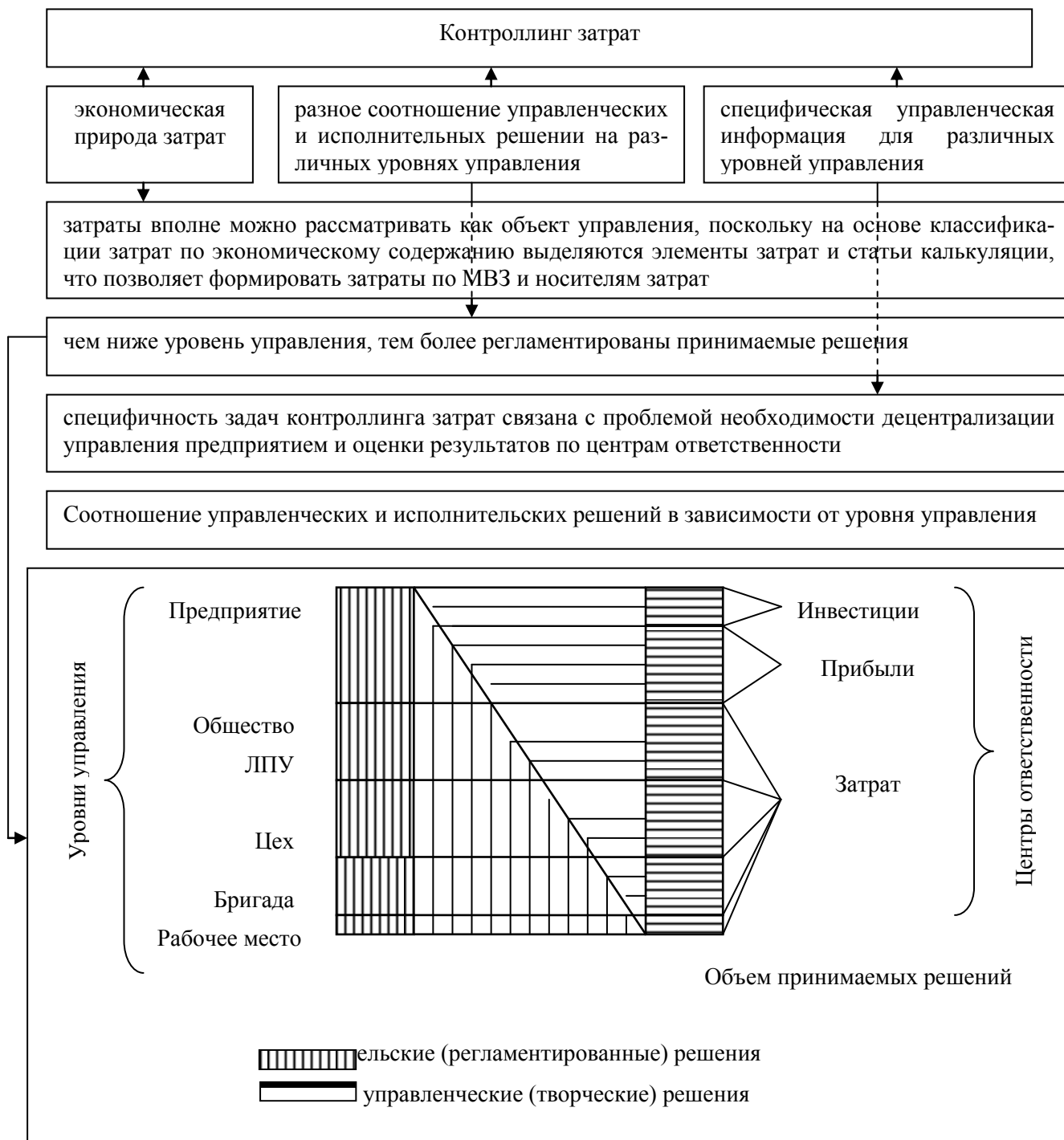


Рисунок 9 – Факторы, обусловившие становление системы контроллинга затрат

Следующим шагом необходимо установить, каковы особенности «контроллинга затрат» в отличие от целостной системы «контроллинга». В понятийном смысле все однозначно: контроллинг специализируется на управлении финансовым результатом, а контроллинг затрат – в части издержек на производство и реализацию продукции (выполнение работ, оказание услуг).

Сравнение стратегического контроллинга и контроллинга затрат не актуально в силу отсутствия между ними тесной взаимосвязи. А результаты сопоставления оперативного контроллинга и контроллинга затрат приведены в таблице 4 [50].

Таблица 4 – Отличительные особенности контроллинга затрат и оперативного контроллинга

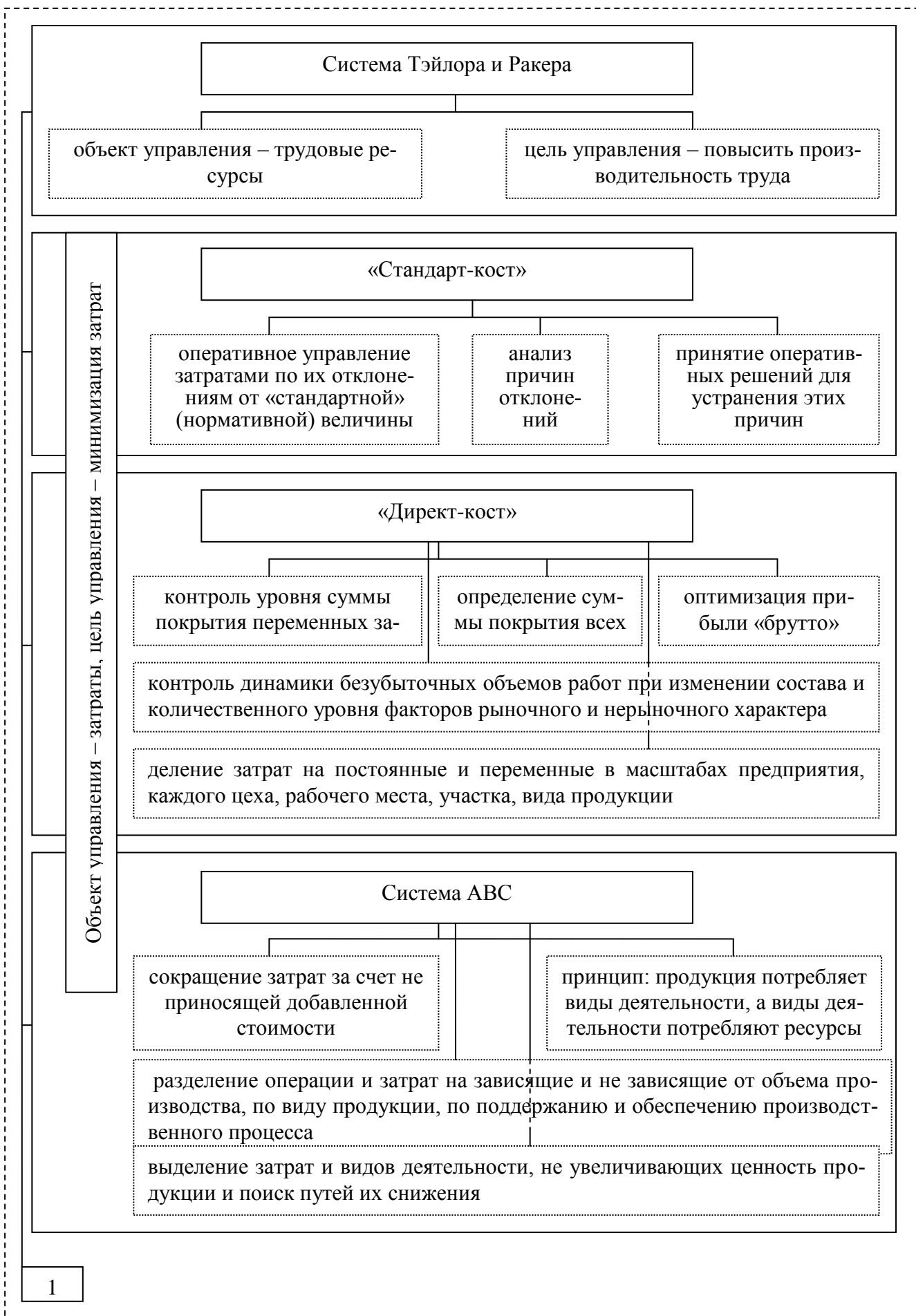
Система (подсистема управления)	Цель контроллинга	Объекты контроллинга	Полномочия	Функции управления	Информация	Задачи	Прообраз (методы и средства)
Контроллинг	Максимизация прибыли	Доходы, расходы, налогообложения, прибыль	Центры инвестиции и центры прибыли	Планирование, учет, контроль, анализ	Интегрированная	Обеспечение руководство необходимой информацией	Системы управления прибылью
Контроллинг затрат	Минимизация затрат	Расходы (затраты, издержки)	Центры затрат	Планирование (нормирование), учет, контроль, анализ, выработка и реализация управляющих воздействий	Первичная афегированная	Оперативное принятие решений по минимизации затрат	Методы нормативного учета затрат, система «стандарт-кост»

В таблице указано, что основы контроллинга затрат были реализованы за рубежом в системе «стандарт-кост», в Советском Союзе – в нормативном методе учета затрат, который раньше назывался «системой стандартных норм». Система

Тэйлора, Ракера, «Директ-кост», система ABC, управленческий учет – эти системы (методы) также рассматривали актуальные теоретические и практические проблемы издержек. Недостатки существующих механизмов управления затратами и преимущества системы контроллинга затрат отражены на рисунке 10 [79].

То есть, по сути в контроллинге, а в частности и контроллинге затрат, не требуется как такового создания новых методов, принципов, приемов и инструментов управления. Он использует все известные теоретические концепции и опыт функционирования систем управления, только применяет их не изолированно и периодически, а комплексно и регулярно. Все методы и инструменты, используемые в рамках системы контроллинга, взаимодополняют друг друга, вовлечены в единый непрерывный поток управленческих воздействий на каждый показатель, процесс, продукт, каждого работника предприятия, что позволяет не исправлять возникшие недостатки, а предотвращать их [79].

Рассмотренные особенности системы контроллинга затрат, изученные вопросы о правомерности выделения данной подсистемы и выявление комплексного, системного характера этой философии управления позволили сформулировать ее основные положения, которые представлены на рисунке 11.



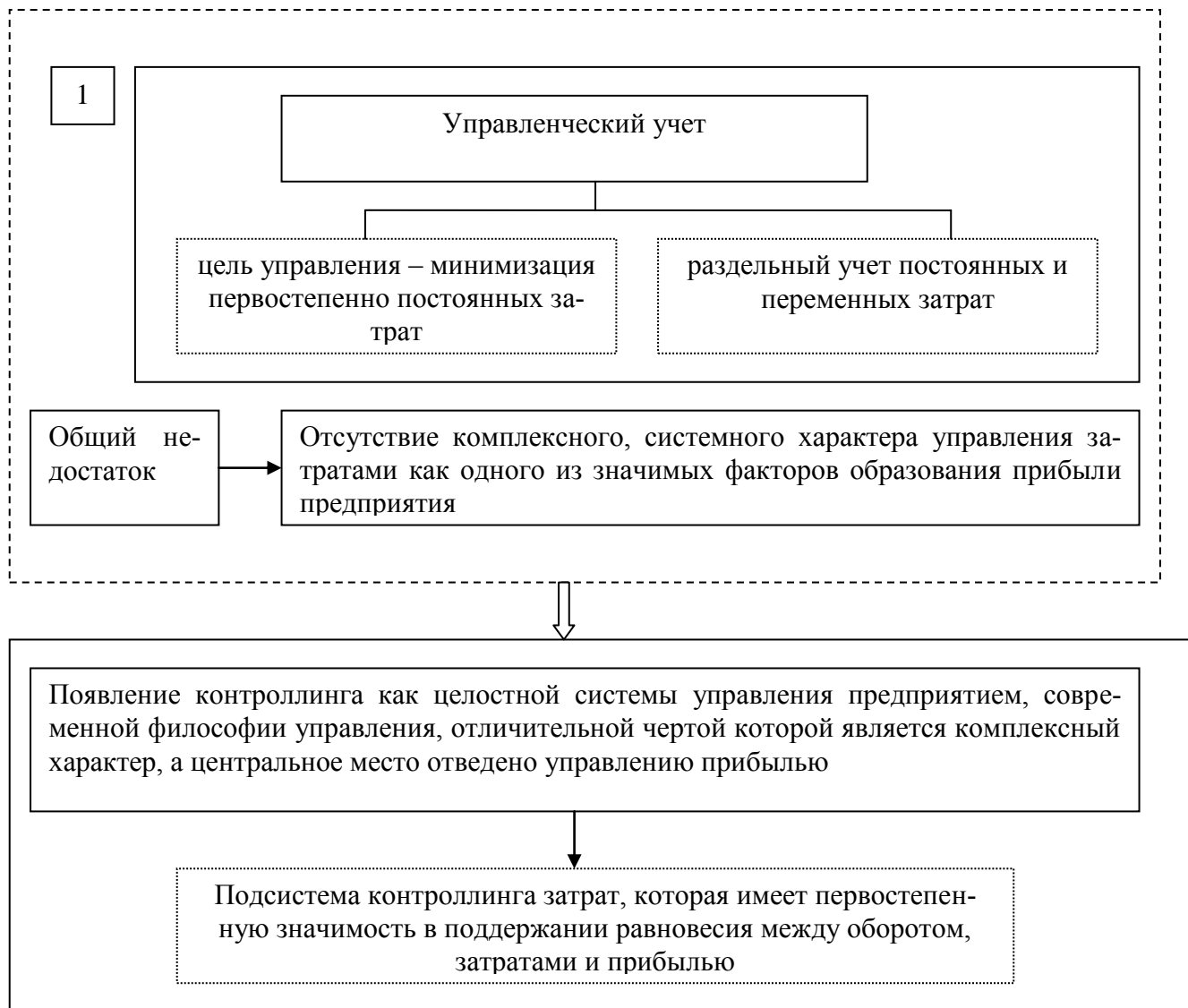


Рисунок 10 – Особенности экономических механизмов управления затратами

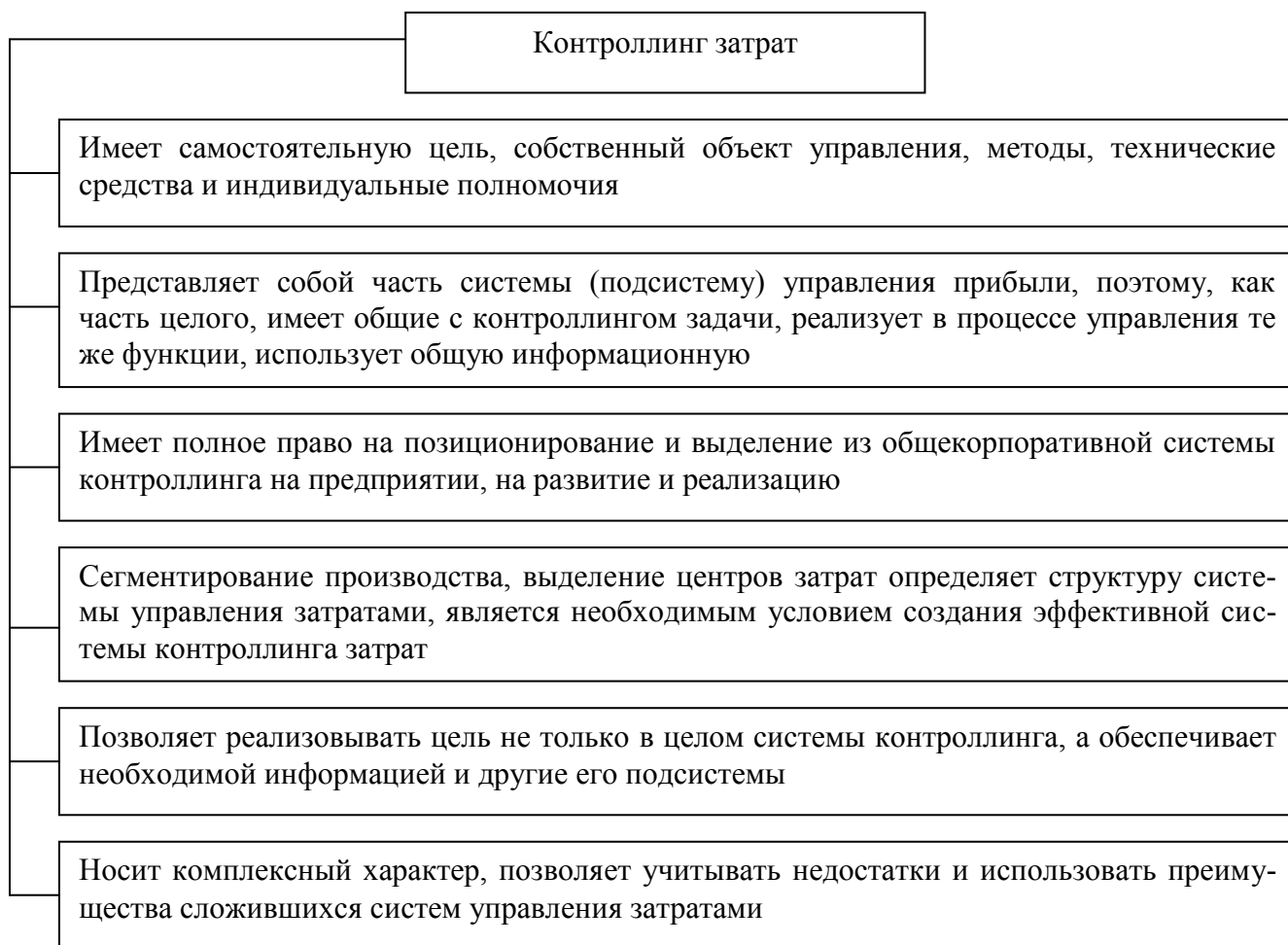


Рисунок 11 – Ключевые особенности и основные положения системы контроллинга затрат

Таким образом, в результате обоснования необходимости внедрения системы контроллинга затрат на промышленном предприятии и выявления основных преимуществ при ее реализации для предприятий всех уровней управления возникает необходимость в предварительном анализе основных препятствий и проблем использования данной системы, а также в оценке возможных ее перспектив для предприятий промышленной отрасли.

1.2 История развития методов управления затратами: зарубежная и отечественная практика

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму фактических затрат без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля издержек производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и тому подобное), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

В 1887 году было опубликовано первое издание теоретического труда английских экономистов Дж. М. Фелса и Э. Гарке «Производственные счета: принципы и практика их ведения». Авторы предприняли попытку создать более мобильную систему учета затрат, повышающую информативность данных о затратах и способствующую усилению контроля за их использованием. В основе этой системы лежало деление затрат на фиксированные (сегодня это условно-постоянные расходы) и переменные (условно-переменные). Ученые установили, что изменение фиксированных затрат напрямую не зависит от объема производственной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства [54].

Это привело к мысли, что увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно.

Американский экономист А.Г. Черч в 1901 г. в своей работе «Адекватное распределение производственных расходов» разделил условно-постоянные (или накладные) расходы, связанные с производством, на накладные расходы, на рабочую силу и на общеорганизационные расходы. С этого времени в научных кругах велась дискуссия о том, в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы. И лишь в 1936 г., когда Дж. Харрисом была выдвинута концепция «директ-костинг», необходимость распределения накладных расходов исчезла. К середине 60-х годов этот метод завоевывает прочные позиции в учете [67, 76].

Однако для предприятия все более актуальной становится не столько задача точного и полного определения себестоимости, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать. Решением этой задачи стало появление в начале XX в. в США, а затем и в Европе системы «стандарт-костинг», сравнивающей фактические затраты с нормированными. Учет затрат стал развиваться таким образом, чтобы администрация не только определяла затраты, но и более полно контролировала использование ресурсов, предупреждая возникновение неоправданных затрат. Это привело к формированию Дж.А. Хиггисом концепции центров ответственности, в соответствии с которой затраты не только рассматривались в рамках всего предприятия, но и дифференцировались по центрам ответственности с назначением ответственных лиц.

В дальнейшем система «стандарт-кост» и учет по центрам ответственности переродились в метод «Systemintime» (SIT) (точно во времени), авторами которого были Р.Д. Мак-Илхатган, Р.А. Хауэлл и С.Р. Соуси. В основе анализа здесь лежат проценты отклонений от графика работ и стандартов (норм).

Таким образом, учет затрат сосредоточился не на конечном продукте производства, а непосредственно на производственном процессе. Эта тенденция яви-

лась базовой, обеспечившей переход от элементарного документирования к созданию систем управления (контроллинга) затратами.

С нашей точки зрения, представляет интерес сравнительный анализ зарубежной системы «стандарт-кост» с прогрессивной, но недостаточно распространенной, отечественной системой нормативного учета затрат (таблица 5).

Таблица 5 – Сравнительный анализ системы стандарт-кост и советского нормативного метода учета затрат на производство

Сравниваемые показатели	Нормативный метод	Стандарт-кост
Цель	Организация оперативного контроля издержек производства повышает эффективность общественного производства	Установление контроля издержек производства, обеспечение данными для принятия управленческих решений, способствующих получению максимальной прибыли за счет эксплуатации трудящихся
Принцип установления стандартов	Нормы на материальные и трудовые затраты строго регламентированы государством. Нормы устанавливаются с учетом конкретных условий на базе действующей технологии и организации производства	Нормы на материальные и трудовые затраты не регламентированы государством
База применяемых методов	Основан на установлении в плановом порядке норм затрат на производство продукции и составление на этой основе нормативной калькуляции	Основан на нормах, действующих в условиях анархии производства, кризиса, инфляции и др.
Учет отклонений от норм	Ведется специальный учет изменений норм и сообщается всем заинтересованным подразделениям производства	Отклонения не документируются и выявляются расчетным путем
Исчисление фактической себестоимости	Как слагаемые нормативной себестоимости \pm отклонения от норм \pm изменения норм	Инвентарным способом

Таблица 5 приведена без изменений из материалов Всесоюзной научно-практической конференции «Совершенствование бухгалтерского учета в народном хозяйстве» (Донецк, 1986 год). Составлена она доктором экономических наук, профессором Сатубалдиным С.С. [52].

По результатам этого сравнительного анализа можно сделать вывод, что принципиальных различий между системой «стандарт-кост» и нормативным методом учета затрат нет. Объединяет эти две системы учета затрат общая идея – управлять себестоимостью продукции по отклонениям фактических затрат от нормативных (плановых, стандартных).

Как уже было сказано, впервые принцип предварительного исчисления нормативных затрат, системного учета изменений норм и отклонений от норм был реализован в системе стандарт-кост (Standart cost system) на ряде предприятий США и Европы. В 1929 году на Международном конгрессе бухгалтеров в Нью-Йорке советские экономисты изучили организацию бухгалтерского учета и калькулирования себестоимости продукции на 21 американском предприятии. В результате критического изучения были разработаны предложения о возможности применения некоторых методологических и технических приемов системы стандарт-кост в условиях социализма.

Советский нормативный метод использовался на предприятиях Харькова, Москвы, Ленинграда, Ростова (например, на «ЗИЛе», «Коммунаре», «Ростсельмаше», «Электросиле» и др.) в 1929–1931 гг. и окончательно сформировался к середине 30-х годов. В этой связи у большинства экономистов бытует мнение, что он возник под воздействием американской системы стандарт-кост. Однако, по сведениям В.А. Середы, немного раньше, в 1928 году, у нас в стране были сформулированы основные положения системы планирования и учета производства, названные «системой стандартных норм», центральной идеей которой был учет отклонений от норм [63].

Анализ отличия советского метода стандартных норм и американской системы стандарт-кост был опубликован в 1931 году [31]. В других работах того времени, посвященных нормативному учету, введены понятия «стандартной калькуляции» и «нормативной калькуляции» [31, 40]. Под стандартной калькуляцией понималась калькуляция, отражающая себестоимость, реально полученная на момент составления норм. Под нормальной – та же калькуляция, но с учетом текущих изме-

нений в нормах. Также вводилось понятие «текущих норм» как основы для составления нормальной калькуляции, на которых должны базироваться плановые задания. В этих первых работах по нормативному учету отождествлялись понятия плановой и нормативной себестоимости, плановых и действующих норм.

В 1939 году Госпланом СССР был принят первый официальный документ по вопросам организации нормативного учета «О широком внедрении нормативного учета в практику социалистической промышленности». В этот период публикуются работы, в которых проводится четкая грань между плановой и нормативной себестоимостью, конкретизируются понятия действующих норм затрат (нормы, на основании которых выписываются все расходные документы), плановой себестоимости как усредненной и нормативной, основанной на действующих в конкретный момент времени, нормах [30, 31, 43]. В них определяются функции, которые приобретают первичный документ при внедрении нормативного учета доведения плана до рабочего места, ограничение исполнителя жесткими рамками плановых норм затрат, оперативный учет выполнения плана, аналитичность учета затрат по отклонениям от норм затрат.

Следующий этап развития нормативного учета характеризуется передачей функций формирования методологии и конкретного руководства бухгалтерским учетом народному комиссариату финансов СССР. Все положения о нормативном методе были систематизированы, изданы и разосланы на предприятия в виде Основных положений по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

В 50-х гг. нормативный учет начинают внедрять на предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным производством с ежемесячным пересмотром норм использования производственных ресурсов. В 60-х гг. нормативный учет распространяется на предприятиях швейной, трикотажной, обувной, резиновой и других отраслей промышленности и в строительстве.

В 70-х гг. нормативный учет признается большинством ученых и специалистов хозяйственной практики как самый прогрессивный в системе управления со-

циалистическим производством. Начинается внедрение нормативного учета и его важнейших элементов в массовом и серийном производстве, а также в отраслях добывающей промышленности (угольной, газовой, нефтяной, химической и др.). Его используют не только для исчисления фактической себестоимости продукции, но и для оценки производственного брака, остатков незавершенного производства, проведения экономического анализа хозрасчетной деятельности, формирования и принятия управленческих решений. Следует также отметить, что в начале 70-х годов в учете начала применяться электронно-вычислительная техника, и бухгалтерский учет выделился в самостоятельную функциональную подсистему.

Однако масштабы внедрения нормативного метода еще далеки от желаемых. Как уже отмечалось, этот метод сформировался в общих чертах к середине 30-х годов. А по состоянию на 01 января 1986 г., по данным П.С. Безруких, нормативный метод применяли около 16 % промышленных предприятий [90].

Таким образом, за прошедшие 50 лет он не стал преобладающим, несмотря на его прогрессивность. Практически не используется нормативный метод на металлургических предприятиях. Даже в таком полном справочном издании как «Бухгалтерский учет в черной металлургии» [48] этому методу учета не нашлось места.

Анализируя ситуацию, можно сделать следующие выводы.

Высказывания экономистов по этому поводу можно разделить на две группы. Одни отмечают слабые стороны метода, другие – отсутствие надлежащих условий для его эффективного использования

Существующая практика учета не позволяет своевременно выявлять все отклонения от норм затрат;

Разработка норм и учет их изменения разбросаны по многим службам предприятия, связана с дублированием и рассогласованием действий;

Часто сводная потребность в материалах на производственную программу не сходится со специфицированной, с плановыми калькуляциями. Вторые считают, что на большинстве предприятий:

Затруднен выбор объекта учета и калькулирования из-за широкой номенклатуры изделий. С целью упрощения учета очень часто отклонения от действующих норм определяются укрупнено, например, по изделию или выпуску в целом. А это приводит, по существу, к «котловому» методу и вызывает сомнения в достоверности калькуляций фактической себестоимости;

Разрабатываются нормативы только по прямым затратам материалов и заработной платы. Большая же часть косвенных расходов планируется без необходимого обоснования. До сих пор распространен метод включения косвенных комплексных статей затрат пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. Однако эксплуатационные расходы, например, не только не связаны с этим признаком, но и находятся в обратной зависимости.

Чем выше уровень механизации, тем меньше заработная плата производственных рабочих, но тем больше эксплуатационные расходы. Отсутствие отлаженного учета изменений действующих норм затрат приводит к значительным искажениям при определении отклонений фактических затрат от нормативных.

Таким образом, основные недостатки, по нашему мнению, относятся не к самому нормативному методу, а к практике его применения. Вызвано это несоответствием существующих систем планирования и учета производства требованиям настоящего времени.

Использование нормативных методов учета затрат в современных условиях хозяйствования возможно при:

- изменении отношения к нормативному учету, как только к бухгалтерскому методу;
- создании автоматизированного нормативного хозяйства, которое позволяло бы рассчитывать нормативную (плановую) себестоимость на компьютерах;
- разработке системы документирования отклонений от норм;

– устранении недостатков в оснащении объектов техническими средствами контроля над использованием в производстве предметов и средств труда, а также непосредственно живого труда;

– разработке механизма своевременного внесения изменений в нормативное хозяйство.

Устранение отмеченных недостатков позволит создать среду, методологию и техническое обеспечение для формирования системы контроллинга затрат, отвечающей самым придирчивым современным требованиям, при этом следует учитывать и зарубежный опыт.

В настоящее время российские системы управления затратами значительно отстают от зарубежных. Во многом это обусловлено последствиями периода плановой экономики, когда не только уровни цен, но и объемы производства определялись централизованно. С переходом к рыночным условиям хозяйствования российские предприятия столкнулись с необходимостью получения конкурентных преимуществ. Как известно, основными конкурентными стратегиями являются лидерство на основе издержек и дифференциация продукции. В первом случае управление затратами становится краеугольным камнем управления организацией, однако и при осуществлении второй стратегии не стоит недооценивать роль этой функции менеджмента [65].

Невозможность применения современных западных систем управления затратами во многом связана с отсутствием в практике российских предприятий ведения управленческого учета. Осуществляемый на отечественных фирмах финансовый учет позволяет нормальное функционирование лишь системы нормативного учета затрат, происшедшей от методов калькулирования себестоимости и учета фактических затрат. Эта система во многом схожа с возникшей в 20-е гг. XX в. в США системой стандарт-кост (Standard Costing).

Нормативный учет затрат служит основой для составления смет и оценки эффективности управления. Он позволяет осуществлять сбор данных для разработки норм и нормативов, выявлять отклонения по центрам ответственности с отнесе-

нием на виновных работников, рассчитывать фактическую себестоимость на основе нормативов и отклонений, осуществлять разделение производственных потерь и непроизводительных расходов, создавать базы данных для корректировки и планирования нормативов, прогнозировать выполнение норм, оценивать результаты работы отдельных подразделений [65].

В отличие от системы стандарт-кост, при использовании нормативного метода учет отклонений не ведется на отдельном счете, нормативы корректируются в оперативном порядке, при этом порядок стандартизации четко регламентирован. Ежемесячно отклонения списываются на себестоимость продукции. Общим же для обеих систем является жесткое нормирование затрат, составление нормативных смет перед началом отчетного периода, обобщение полученных в ходе учета данных об отклонениях для ликвидации негативных для производственного процесса последствий несоблюдения норм.

Уже в 50-е гг. прошлого века на западе появляется более прогрессивная система учета затрат – директ-костинг (Direct Costing). Однако ни в советской, ни, позднее, в российской практике она распространения не получила, также как и разработанные позднее методы. Чтобы разобраться в причинах сложившейся ситуации, необходимо изучить суть этих концепций [65].

Основной чертой и предпосылкой возникновения системы директ-костинг является деление затрат на постоянные и переменные. Калькуляция себестоимости осуществляется лишь на основе переменных затрат. Разница между выручкой и переменными затратами на определенный вид продукции составляет маржинальную прибыль (брутто-прибыль) от данного вида. Брутто-прибыль от всех видов продукции составляет общую величину прибыли, которая идет на покрытие постоянных затрат. Калькуляция себестоимости, основанная на данной системе, отражает стоимость производства единицы продукции данного вида вне зависимости от загрузки производственных мощностей, или, в случае подрядных организаций, вне зависимости от количества строящихся объектов. Это позволяет осуществлять оперативную ассортиментную политику, а также эффективное плани-

рование объема производства (CVP-анализ, измерение воздействий операционных рычагов и т. д.). Постоянные затраты при использовании директ-костинга относятся непосредственно на финансовый результат работы предприятия. Существует несколько модификаций системы директ-костинг, выбор одной из которых зависит от особенностей производства.

В 70-е гг. возникла система контроллинга, в рамках которой на основе методов директ-костинга осуществляется управление не только затратами, но и рисками, качеством, определяется эффективность работы подразделений и предприятия в целом, осуществляется планирование всех уровней. К базовым концепциям управления затратами относят также концепции [65]:

- 1) затратообразующих факторов – анализ влияния структурных и функциональных факторов на объем затрат;
- 2) добавленной стоимости (увеличение разницы между ценой покупки и ценой реализации на всех этапах прибавки стоимости);
- 3) цепочки ценностей (согласование управленческих решений с интересами поставщиков и покупателей);
- 4) альтернативности издержек (любые произведенные затраты – это отказ от другого варианта вложения данных средств);
- 5) транзакционных затрат (достоверный учет издержек всех экономических взаимодействий);
- 6) ABC (activity-basedcost) – переменные затраты относятся на виды деятельности, к которым они относятся, и лишь затем – на продукцию; концепция помогает выявить прибыльность отдельных видов продукции;
- 7) стратегического позиционирования (осуществление анализа и управления затратами на основе выбранной конкурентной стратегии) [65].

Но существуют и другие технологии (например, японские Kainzen Costing и Target Costing, анализ цепи затрат по Друри, АВМ, бенчмаркинг, анализ затрат на качество). Всю совокупность методов управления затратами, начиная от зарождения этой области знаний и заканчивая самыми современными концепциями, мож-

но условно разделить на относящиеся к учетно-контрольному и экономическому аспектам. Однако, несмотря на все различия, большинство применяемых в наше время в передовых странах систем базируется на данных управленческого учета, и это, как уже упоминалось, первая причина, по которой эти системы не используются на российских предприятиях [65].

Разумеется, нельзя сказать, что в России вовсе не осуществляется управленческий учет. Большинство предприятий применяют те или иные его методы, порой, и не подозревая, что они выходят за рамки финансового учета. Однако по-настоящему внедряют управленческий учет либо филиалы иностранных компаний (при этом обработка полученных данных осуществляется в головных офисах и теряется оперативность принятия решений), либо крупные отечественные предприятия. Существенным недостатком второго варианта является то, что некоторые бухгалтера, которым поручается ведение управленческого учета, дублируют в нем многие положения учета для целей налогообложения, и получается не очень эффективная смесь бухгалтерского и экономического учета.

Такая учетная политика обусловлена существующими нормами налогообложения, строгой законодательной регламентацией ведения учета. Необходимо реформирование всей системы составления бухгалтерской отчетности, в настоящее время просто обязывающей предприятия к исчислению полной себестоимости продукции [65].

Еще одной причиной, затрудняющей адаптацию передовых систем управления затратами к характерным для современных российских предприятий условиям хозяйствования, является высокий процент теневых операций в общем объеме трансакций. Это обусловлено, во многом, стремлением как можно сильнее снизить налогооблагаемые базы. Таким образом искажается официальная отчетность, данные об издержках и объемах реализации не соответствуют действительности, и ни о каких экономических инструментах влияния на уровень затрат не может идти и речи. Аналитика подобных данных приводит к совершенно абсурдным выводам, которые никак не могут помочь в совершенствовании методов управления.

Еще одна проблема заключается в том, что деление затрат на постоянные и переменные в отечественных фирмах осуществляется только на этапе планирования, при учете же они отражаются на одних и тех же счетах. При этом в ходе формирования себестоимости накладные расходы распределяются пропорционально заработной плате (в случае строительных предприятий – основных рабочих и машинистов), что не всегда имеет смысл и может исказить данные о прибыльности того или иного вида продукции. Большое внимание в практике деятельности российских предприятий уделяется делению затрат по экономическим элементам, которое на западе предельно упрощено и практически не применяется.

Что касается организаций, занимающихся непосредственным ведением строительных работ, для них совершенствование политики в области затрат существенно затрудняется законодательно закрепленными регламентами сметного нормирования. На всех этапах, начиная от плановых смет и заканчивая проектами производства работ, учет и контроль издержек осуществляется многочисленными стандартами, положениями, регламентами. Базисно-индексный метод определения себестоимости дает лишь отдаленное представление о ее реальном размере, ведь цены на различные ресурсы, в том числе и трудовые, растут абсолютно неравномерно. В итоге все управление затратами фирмы сводится к простому анализу отклонений, что в настоящее время для соответствия международным стандартам абсолютно неприемлемо.

Затрудняет ситуацию также и то, что введение в хозяйственную практику предприятия функции управления затратами сопряжено с дополнительными издержками, которые могут позволить себе лишь крупные предприятия. Но даже для них данное финансовое вложение может не окупиться из-за недостаточной квалификации менеджеров, несогласованности учета и т. д.

Подводя итог, хочется еще раз отметить, что для обеспечения повсеместного перехода российских предприятий строительного комплекса на современные системы управления затратами необходимо совершенствование законодательной базы: положений по бухгалтерскому учету, системы налогообложения, нормативов

сметного нормирования. Помимо этого, необходимо общее развитие рынка, совершенствование договорных отношений. В настоящее время, согласно статистике, на балансах отечественных организаций слишком велика доля просроченной дебиторской задолженности. Многие фирмы, опасаясь недобросовестности контрагентов, создают слишком большие запасы сырья и готовой продукции, затрудняющие оценку себестоимости [65].

Таким образом, финансовое управление расходами на производство и реализацию продукции – это сложный процесс, который означает по своей сути управление всей деятельностью предприятия, т.к. охватывает все стороны происходящих производственных и непроизводственных процессов. Анализ себестоимости проводится с целью выявления возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижения затрат на производство, реализацию и обеспечение роста прибыли. Полнота и целостность информации, получаемой в ходе анализа эффективности управления затратами – главные принципы, соблюдение которых необходимо при формировании бюджетов. Для каждого бюджета все параметры затрат должны быть согласованы и взаимосвязаны.

Коммерческое предприятие разрабатывает и применяет свои собственные бюджеты, в которых описаны производственные процессы с учетом специфики деятельности конкретного предприятия.

1.3 Проблемы и перспективы реализации контроллинга затрат на промышленном предприятии

При внедрении системы контроллинга затрат на промышленном предприятии необходимо изучить опыт реализации данной системы на других предприятиях, обратить внимание на типичные ошибки и проблемы в рамках осуществления подобного мероприятия. Типичные ошибки при внедрении контроллинга отмечены на рисунке 12 [55].

1	<p align="center">Ошибки в понимании сущности и задач контроллинга</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Непонимание сути контроллинга приводит к полной дискредитации его идеи и концепции. 2. Необходимо разобраться, что значит контроллинг, осознать его важность и необходимость для компании, а затем приступать к постепенному построению фундамента контроллинга. 3. Персонал должен понимать и в будущем получать собственную выгоду от внедрения контроллинга в долгосрочной перспективе. 4. Контроллер не указывает на ошибки руководству, а выявляет и устраняет причины, не позволившие достичь поставленных целей.
2	<p align="center">Ошибки в выборе целей</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ошибочное формулирование главной цели системы контроллинга. 2. Необходимо и обязательно уточнение временного аспекта достижения цели. 3. Смещение различных понятий прибыли – «управленческой» (сравнение издержек и доходов за период) и бухгалтерской (по данным бухгалтерского учета). 4. Не соответствующий цели выбор контролируемых показателей.
3	<p align="center">Чрезмерное увлечение одной функцией контроллинга</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. При фокусировании лишь на одной функции контроллинга рассматриваемое управленческое нововведение становится ограниченным и не дает ожидаемого эффекта. 2. При принятии решения о внедрении системы контроллинга на предприятии.
4	<p align="center">Избыточное или недостаточное количество информации</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Избыточность охватываемых и контролируемых показателей службой контроллинга, причем с еженедельным их представлением в отчетности. 2. Большая трата времени на сбор и анализ статистики, при этом отсутствие времени на перспективное мышление и выявление причин отклонений.
5	<p align="center">Ошибки в выборе источников информации</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ошибочное представление о предоставлении сигнальной информации подразделениями, занимающимися вопросами учета, калькуляции, отчетности: <ul style="list-style-type: none"> – цель системы бухгалтерского учета и внешней отчетности состоит не в отражении реальной информации, а в предоставлении отчетности налоговой инспекции и иным внешним пользователям, сформированной на основе юридических нормативных актов; – факты, зафиксированные в бухгалтерском учете, не всегда соответствуют реальным событиям (амортизационные отчисления, начисленные, но неполученные проценты); – в финансовом учете содержится информация о процессах, происшедших в прошлом, и ее маловероятно использовать в рамках перспективного управления; – система бухучета может сигнализировать о значительных отклонениях по малозначительным показателям.
6	<p align="center">Прочие ошибки</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Фокусирование внимания на затратах и чрезмерный контроль бюджетов. 2. Отсутствие анализа доходов и рисков. 3. Игнорирование анализа достоверности нормативной базы на предприятии и организационно-технологических процессов. 4. Выделение службы контроллинга в структуре планово-экономического или финансового отдела. 5. Внедрение контроллинга «снизу вверх».
!	<p align="center">Нецелесообразно внедрение контроллинга в случаях</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Если руководство предприятия не делает выводов из отчетов и не реализует соответствующих мероприятий. 2. Если руководитель – убежденный в своей правоте, принимающий все решения самостоятельно без аналитической информации. 3. Преждевременно, если среднее звено сопротивляется внедрению контроллинга.

Рисунок 12 – Распространенные ошибки при внедрении системы контроллинга на предприятии

Ошибки в понимании сущности и задач контроллинга:

1) непонимание сути контроллинга приводит к полной дискредитации его идеи и концепции;

2) необходимо разобраться, что значит контроллинг, осознать его важность и необходимость для предприятия, а затем приступать к постепенному построению фундамента контроллинга;

3) персонал должен понимать и в будущем получать собственную выгоду от внедрения контроллинга в долгосрочной перспективе;

4) контроллер не указывает на ошибки руководству, а выявляет и устраняет причины, не позволившие достичь поставленных целей.

Ошибки в выборе целей:

1) ошибочное формулирование главной цели системы контроллинга;

2) необходимо и обязательно уточнение временного аспекта достижения цели;

3) смешение различных понятий прибыли – «управленческой» (сравнение издержек и доходов за период) и бухгалтерской (по данным бухгалтерского учета);

4) не соответствующий цели выбор контролируемых показателей.

Н.Н. Жилина и Т.С. Загидуллина классифицируют проблемы в ходе реализации контроллинга на предприятии по трем категориям: исторические, психологические и организационно-методические (таблица 6) [32].

Таблица 6 – Проблемы реализации контроллинга затрат на отечественных предприятиях

Категория проблемы	Наименование проблемы	Содержание проблемы
Исторические	Большое количество холдинговых структур	Требования к знанию специфики нескольких видов экономической деятельности и учет их при формировании системы контроллинга
	Отсутствие формализованных и упорядоченных организационных структур и бизнес-процессов	Стартовые позиции многих предприятий с еще «плавающей» организационной структурой и не налаженными бизнес-процессами
	Отсутствие эффективных коммуникативных каналов	Информация должна быть достоверной, точной, своевременной, полной и актуальной

Категория проблемы	Наименование проблемы	Содержание проблемы
Психологические	Влияние недоверчивого отношения к стереотипам западного опыта управления	Сложность адаптации западных инструментов и методов системы управления к условиям функционирования российских предприятий, а также зачастую нежелания руководителей их использования
	Противостояние руководителей и подчиненных каким-либо изменениям	Сопротивление со стороны сотрудников изменениям привычных систем управления, корпоративной культуры и моделей поведения
Организационно-методические	Несоответствие западным нормам бухгалтерского учета и отличия в разграничениях	Недостаточное пересечение бухгалтерского и управленческого учетов
	Трудоемкость	Необходимость повышения трудовой дисциплины, обеспечение порядка документооборота, своевременные сбор и передача информации работникам и внесение их в систему
	Ресурсоемкость	Отвлечение больших средств на внедрение системы контроллинга отталкивает многие российские предприятия
	Отсутствие понимания сущности контроллинга и систематизированных знаний в этой области	Отсутствие должного обучения руководителей и персонала по изучению внедряемых методов и технологий планирования и учета, в т. ч. философии контроллинга

Многие авторы считают, что зачастую отечественные руководители предприятий неверно понимают предназначение системы контроллинга, ведь основные методики контроллинга пришли из зарубежной литературы, что вызывает появление существенных разночтений в применяемом категориальном аппарате [9]. В связи с этим не удалось сформулировать достаточно четкой концепции и сформировать традиции ее использования в целях управления. Но несмотря на то, что система контроллинга – частное дело каждой организации, необходимость структурирования разрозненного массива несогласованной теории становится очевидной для упрощения применения инструментария контроллинга на практике [32].

В ходе интеграции России в мировую экономику и притока иностранного капитала встал остро вопрос о необходимости правового обеспечения контроллинга. Нормативно-правовая база контроллинга в процессе своего становления прошла

несколько этапов, в ходе которых были разработаны основные нормативные документы, регулирующие контроллинговую деятельность (рисунок 13) [40, 48].

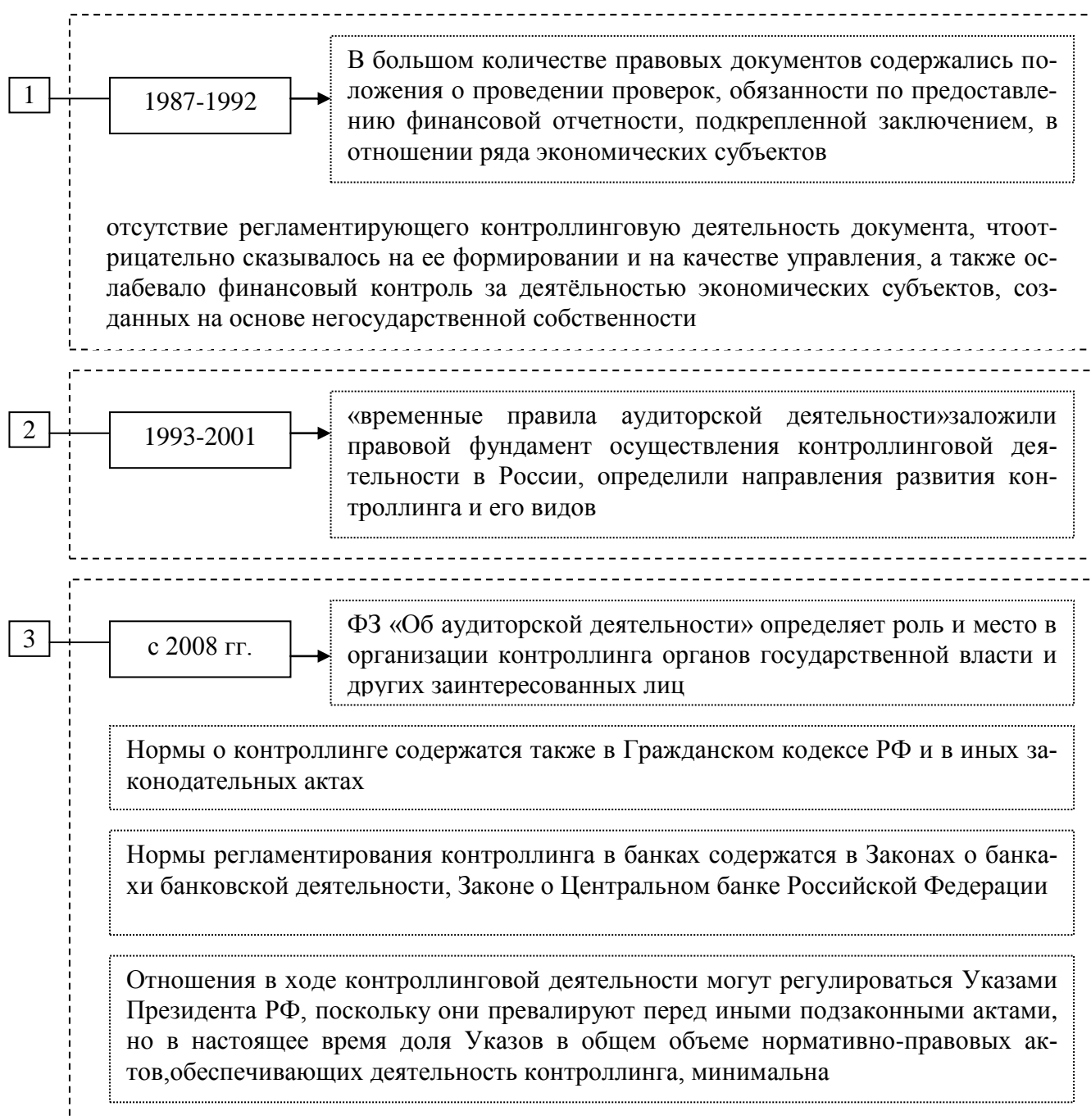


Рисунок 13 – Нормативно-правовая база системы контроллинга

Таким образом, нормативно-правовая база контроллинговой деятельности требует совершенствования, которое должно осуществляться в контексте форми-

рования единой системы актов, регламентирующих рынок контроллинговых услуг в целях развития данной профессии.

Что касается перспективы развития системы контроллинга затрат на промышленном предприятии, то рассматривая процесс реализации данного управленческого нововведения можно увидеть и выделить следующие процессные изменения на предприятии (таблица 7) [42].

Таблица 7 – Процессные изменения в управлении при внедрении контроллинга затрат на промышленном предприятии

Функциональная область в управлении	Процессное изменение	Затраты на нововведение	Результаты внедрения	Стоимостная оценка изменения
Планирование	Рост количества и качества прогнозных изменений и факторов, влияющих на экономическую ситуацию и учитываемых в планировании	Затраты времени на информирование контроллеров о большем числе факторов экономической ситуации	Становление планирования, реально отражающего будущее состояние ситуации на рынке, уменьшение отклонений, более точное исполнение плана, обеспечение на основе планирования своевременного покрытия вероятных убытков, а также дефицита средств в следующих периодах	Повышение платежной дисциплины – сокращение кредитной задолженности, увеличение оборачиваемости средств, выгода от высвободившихся финансовых ресурсов, экономия по нецелесообразному использованию средств
Учет	Разработанная система управленческого учета, принятие во внимание неявных факторов и причин изменения экономической ситуации	Затраты на покупку оборудования, привлечение высококвалифицированных специалистов, затраты на обслуживание системы	Учет сумм упущенных выгод, вмененных издержек, обязательств перед бюджетом и внебюджетными фондами	Стоимость предотвращения вероятных убытков, нерационального и неэффективного использования средств, в создание резервных фондов

Функциональная область в управлении	Процессное изменение	Затраты на нововведение	Результаты внедрения	Стоимостная оценка изменения
Мониторинг	Расширение возможностей отслеживания информационно-материальных потоков на предприятии		Выявление резервов и скрытых ресурсов на предприятии	Дополнительная прибыль, стоимость снижения негативных отклонений
Анализ	Всеобъемлющее раскрытие причин отклонений и влияние на экономическую ситуацию различных факторов, большая возможность оценок степени рисков, резервов, анализ перспективного состояния	Затраты времени на изучение контроллерами большего числа факторов, влияющих на экономическую ситуацию	Выявление экономических резервов на предприятии	Дополнительная прибыль, стоимость сокращения негативных отклонений
Контроль	Больше возможностей в сравнении показателей по различным факторам		Всесторонний контроль на предприятии	Экономия при избегании штрафных санкций, снижение операционных издержек и расходов на аудит
Интеграция	Формирование единого информационного пространства на предприятии и последующее на основе этого совершенствование взаимодействия подразделений	Затраты по упорядочиванию документооборота между различными подразделениями; затраты по времени на получение знаний контроллерами о новых возможностях информационного обмена между службами, отделами и уровнями руководства	Снижение времени реализации управленческих решений, рост производительности труда, упорядочение информационно-материальных потоков	Стоимость высвободившихся финансовых, трудовых и др. ресурсов при увеличении производительности труда

Функциональная область в управлении	Процессное изменение	Затраты на нововведение	Результаты внедрения	Стоимостная оценка изменения
Координация	Повышение взаимозависимости и согласованности действий на предприятии между подразделениями в ходе реализации управленческих решений		Снижение времени реализации управленческих решений, рост производительности труда	
Консалтинг	Повышение качества информационной основы принятия управленческих решений	Затраты времени на доведение информации до руководства для принятия на ее основе решений, время на овладение им экономической ситуацией	Снижение рисков принимаемого решения	Стоимость сокращения риска наступления негативных последствий
Информационная поддержка	Больше возможностей по получению необходимой релевантной информации, формирующейся во всех сферах деятельности предприятия	Затраты на приобретение оборудования, привлечение высококвалифицированных специалистов, затраты на обслуживание системы	Единая сформированная информационная система на предприятии	Косвенное отражение всех вышеперечисленных стоимостей

Таким образом, проанализировав проблемы реализации контроллинга затрат на промышленном предприятии, можно приступить к разработке алгоритма реализации данного управленческого нововведения, отбору его методического инструментария и рассмотрению различных вариантов выделения службы контроллинга в организационной структуре предприятия.

Вывод по разделу один. Таким образом, на основании проведенных теоретических исследований можно сделать следующие выводы:

1. Исследованы теоретическая основа контроллинга, модели, различные концепции, цели, задачи контроллинга. Определено его место в системе управления предприятием.

2. Установлено, что в изученной литературе нет единого мнения по номенклатуре и количеству функций управления в системе управления предприятием. Предложена собственная номенклатура и система взаимосвязей функций управления предприятием, которые являются содержательной основой системы контроллинга на предприятии.

3. Отмечено, что чем ниже уровень управления производством и меньше масштаб решаемых задач, тем больше доля регламентированных решений, которые носят скорее исполнительный, чем управленческий (творческий) характер.

4. Необходимо различать стратегический и оперативный контроллинг. Сравнительный анализ оперативного контроллинга и контроллинга затрат, показывает, что:

– контроллинг затрат имеет самостоятельную цель, собственные объект управления, методы и технические средства и индивидуальные полномочия.

– контроллинг затрат представляет собой часть системы (подсистему) управления прибылью. Как часть целого, имеет общие с контроллингом задачи, реализует в процессе управления одни и те же функции, использует общую информационную базу.

– концепция контроллинга затрат имеет полное право на существование, развитие и реализацию.

– сегментирование производства, сопровождающееся выделением центров затрат, создает необходимую среду, определяет структуру системы управления затратами на предприятии, что является необходимым, базовым условием создания эффективной системы управления затратами.

– особенность цели, задач, объекта управления, полномочий менеджеров, управленческой информации, исторического прообраза позволяет утверждать, что существование подсистемы контроллинга в рамках системы контроллинга пред-

приятия – объективная реальность. Актуальным является ее формализация и дальнейшее развитие.

5. Классификация затрат с позиций контроллинга выделяет наиболее актуальные признаки классификации затрат и их виды по функциям управления.

6. Ретроспективный анализ методов управления затратами выявил, что отечественный нормативный метод учёта затрат развивался параллельно с зарубежной системой «стандарт-кост», и не является его разновидностью. Отставание его внедрения было predeterminedено не дефектами метода, а условиями его применения (в том числе законодательной базой).

7. Доказано, что и у нормативного метода учёта затрат, и у системы «стандарт-кост» единая методологическая основа – они базируются на принципе «управления по отклонениям». И тот, и другой метод могут использоваться не только для управления затратами, но и для установления цен, выработки ценовой политики, бюджетирования и подготовки финансовой отчётности.

2 ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ЗАТРАТ ООО «ЧЕЛЯБИНСКИЙ АСФАЛЬТНЫЙ ЗАВОД»

2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

ООО «Челябинский Асфальтный завод» (ЧАЗ) – лидер по производству практически всего ассортимента продукции, используемой ведущими дорожно-строительными компаниями г. Челябинска и Челябинской области для устройства верхних и нижних слоев дорожного покрытия.

Предприятие организовано в 2007 году. На первом этапе асфальтобетонные смеси производились одной марки. Сушильные барабаны установок работали на углях и дровах. На сегодняшний день ЧАЗ оснащен тремя современными асфальто-смесительными установками суммарной производительностью 40 тонн в час. Тем не менее, наблюдается падение спроса на асфальтную продукцию на фоне усиления конкуренции на рынке асфальтовых смесей. В таблице 8 представлена фактическая и потенциальная производственная мощность ООО «ЧАЗ».

Таблица 8 – Фактическая и потенциальная производственная мощность ООО «ЧАЗ»

Период	Мощность предприятия, т	
	Потенциальная	Фактическая
2014	33 900,00	19 217,99
2015	44 400,00	19 741,85
2016	71 680,00	14 503,20

Предприятие ООО «ЧАЗ» в течение всего исследуемого периода работает ниже своей потенциальной производственной мощности, при этом реализуются инвестиционные программы по освоению новых видов продукции, однако объем заказов постоянно сокращается. Предприятие в 2016 году нарастило потенциальную мощность до 71 680,0 т, однако фактически произведено 14 503,2 т, падение объемов производства по сравнению с 2015 годом составило 5239,6 т. Таким образом,

риски инвестиционных программ достаточно высоки, инвестиционные проекты реализуются в условиях сокращения спроса на асфальтовую продукцию данного предприятия.

На рисунке 14 показано соотношение фактической и потенциальной производственной мощности ООО «ЧАЗ».

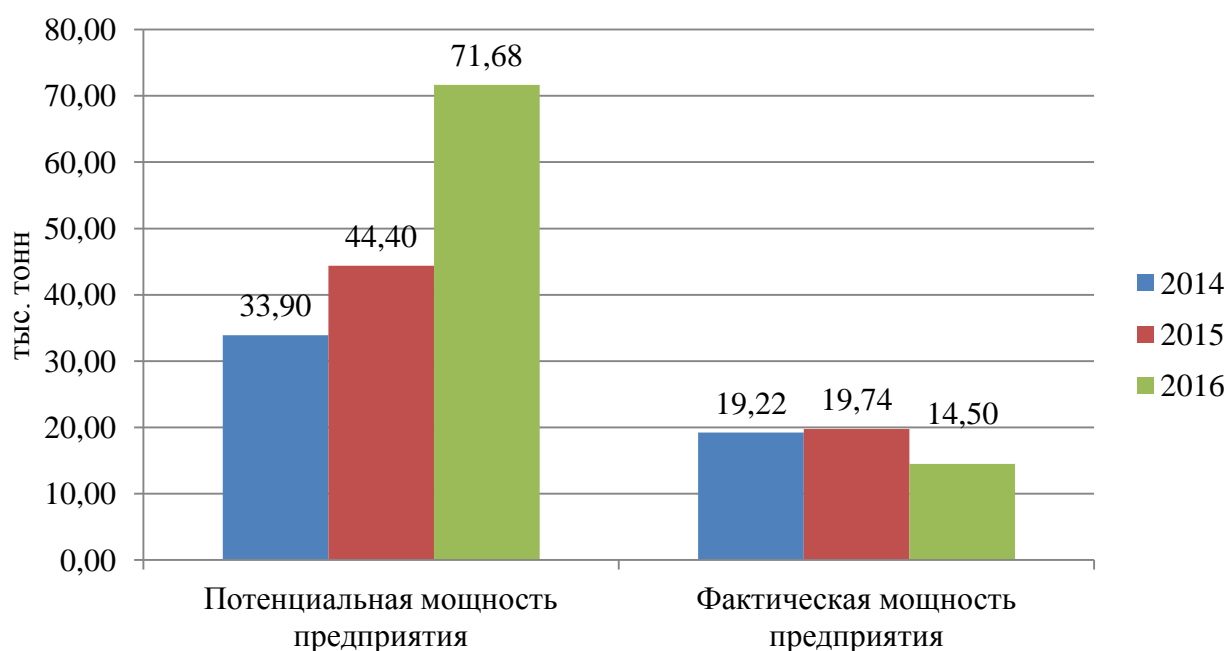


Рисунок 14 – Соотношение потенциальной и фактической производственной мощности ООО «ЧАЗ»

Всего за период 2014–2016 годы было произведено 53 463,04 т асфальтовой продукции. В 2015 году руководство предприятия и его учредители реализовывали инвестиционный проект по освоению производства дорожной битумной эмульсии и другой битумной продукции, в связи с этим было закуплено новое оборудование, однако спрос на данную продукцию оказался ниже плановых значений, в связи с этим достижение основных параметров эффективности инвестиционного проекта оказалось затруднительным. Ассортимент выпускаемой продукции коммерческим предприятием ООО «ЧАЗ» включает следующие марки асфальта, представленные в таблице 9.

Для обеспечения эффективности ведения дорожно-строительных работ, на за-

воде обеспечена круглосуточная отгрузка выпускаемой продукции.

Таблица 9 – Освоение продукции предприятием ООО «ЧАЗ»

Продукция	Освоение	Полезный выпуск за 2014–2016 годы, т
Холодный тип «Вх»	2007 год	5 255,56
Горячий тип «А»	2008 год	13 258,31
Горячий тип «Б»	2009 год	15 727,07
Горячий тип «В»	2009 год	19 222,10
Дорожная битумная эмульсия ЭБК-1	2011 год	Не выпущено
Итого		53 463,04

Выпускаемая предприятием ООО «ЧАЗ» продукция в основном соответствует нормативам государственных стандартов, удовлетворяет повышенным требованиям по сдвигоустойчивости и трещиностойкости, предъявляемым к асфальтобетонным смесям. Испытательная лаборатория предприятия корректирует существующие рецепты асфальтобетонных смесей, с целью поддержания постоянного соответствия качества выпускаемой продукции требованиям заказчиков и государственных стандартов. Выпускаемый асфальт приобретает предприятиями, специализирующимися на строительно-монтажных работах:

- строительстве дорожного полотна;
- строительстве систем наружных инженерных сетей и коммуникаций;
- дорожных и земляных работах как на территории г. Челябинска, так и в других районах Челябинской области.

На сегодняшний день стратегия предприятия ООО «ЧАЗ» включает в себя следующие позиции:

- повышение энергоэффективности производства за счет внедрения энерго-сберегающих технологий и перехода на альтернативные виды топлива;
- снижение себестоимости продукции за счет автоматизации производства и повышения производительности труда;
- повышение качества продукции за счет постоянной разработки, тестирования и апробации новых марок цемента и мониторинга потребностей клиентов;
- минимизация воздействия на окружающую среду за счет внедрения «зеле-

ных» технологий, передовых экологических решений и реализации комплекса природоохранных мероприятий.

Аппарат управления имеет линейно-функциональную структуру. В структуре управления действует генеральный директор, три заместителя генерального директора, главный бухгалтер, главный инженер. Также в прямом подчинении находится служба регионального сбыта, служба корпоративной безопасности, которые управляются начальниками соответствующих служб.

Среднесписочная численность за 2014–2016 годы производственный и обслуживающий персонал предприятия составил 42 человека.

Общее руководство предприятием ООО «ЧАЗ» осуществляет генеральный директор, он также несет полную ответственность за деятельность предприятия, организует взаимодействие всех структурных подразделений, обеспечивает выполнение всех принимаемых предприятием обязательств, включая обязательства перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами, осуществляет контроль над соблюдением законности в деятельности служб, защищает имущественные интересы предприятия в суде, арбитраже, органах государственной власти. Он издает приказы, применяет меры поощрения и налагает взыскания на работников предприятия, отменяет приказы нижестоящих руководителей или дает обязательные для исполнения распоряжения об их изменении.

Критерием определения размера заработной платы сотрудников аппарата управления предприятия в 2015–2016 годы являлся размер их трудового вклада в деятельность компании при выполнении своих должностных обязанностей. За выполнение плановых показателей производства и продаж асфальта различных марок установлено ежемесячное вознаграждение в размере 5,0 тыс. руб.

Организационная структура управления предприятием представлена на рисунке 15.

Предприятие действует в условиях современной экономики, в связи с этим деятельность предприятия подвергается предпринимательским рискам.



Рисунок 15 – Структура управления ООО «ЧАЗ»

Рост конкуренции на рынке асфальта г. Челябинска и Челябинской области в ближайшие годы будет определяться успехами компаний – участников рынка в реализации интеграционных связей с поставщиками основного сырья для производства асфальта и дорожно-строительными организациями.

Ряд конкурентов опережают ООО «ЧАЗ» в реализации планов интеграции либо близки к этому. Дальнейшее отставание может повлечь за собой ухудшение рыночной позиции ООО «ЧАЗ» и повлиять на ее продажи и доходы.

Несмотря на поступательное развитие рынка дорожно-строительных работ в последние пять лет ему характерна высокая степень нестабильности. В связи с

этим нет гарантий того, что на три-пять ближайших сезонов не будет значительного спада деловой активности в дорожной сфере.

В связи с тем, что практически единственными заказчиками инфраструктурных проектов в городе Челябинске и Челябинской области являются власти различных уровней, финансирование со стороны которых осуществляется с большими задержками, производители асфальта, как и весь дорожно-строительный бизнес, вынуждены работать в кредит. Это приводит к иммобилизации оборотного капитала и, как следствие, к срыву заказов и потере доходов.

Оценим имущественное положение предприятия ООО «ЧАЗ». Анализ и управление деятельностью предприятия требует разработки системы показателей, которая бы позволяла достаточно оперативно и точно оценивать эффективность основной, инвестиционной и финансовой деятельности, как на текущем этапе, так и на ближайшую перспективу.

На первом этапе рассмотрим и проанализируем состав, структуру активов ООО «ЧАЗ».

В таблице 10 представлен и проведен анализ активов по балансу предприятия ООО «ЧАЗ», показано изменение в тыс. руб. за 2014 и 2015 годы. Наиболее значительные изменения активов предприятия ООО «ЧАЗ» произошли по статьям учета основных средств.

Таблица 10 – Горизонтальный анализ активов ООО «ЧАЗ», тыс. руб.

Показатель	Фактические значения			Изменение	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	за 2015/2014	за 2016/2015
Нематериальные активы	544	680	789	136	109
Основные средства	62 769	66 390	62 830	3 621	-3560
Финансовые вложения	2 456	2 667	2 878	211	211
Итого внеоборотные активы	65 769	69 737	66 497	3 968	-3 240
Запасы	36 335	34 590	34 910	-1745	320
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	4 469	4 255	4 294	-215	39
Дебиторская задолженность	1 156	2 311	3 466	1 155	1 155

Показатель	Фактические значения			Изменение	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	за 2015/2014	за 2016/2015
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	2 300	4 500	4 600	2 200	100
Денежные средства и денежные эквиваленты	1 700	1 950	1 537	250	-413
Итого оборотные активы	45 960	47 606	48 807	1 645	1 201
Активы – всего	111 729	117 343	115 304	5 613	-2 039

Валюта баланса в 2015 году выросла на 5613 тыс. руб. и составила 117 343 тыс. руб., однако в 2016 году совокупная стоимость имущества незначительно сократилась (уменьшение стоимости имущества составило 2039 тыс. руб.). Рост основных средств в 2014 году составил 3621 тыс. руб., однако в 2015 году выбытие основных средств превысило их поступление, в результате чего стоимость основных средств предприятия сократилась на 3560 тыс. руб. В 2015 году наблюдалось уменьшение стоимости запасов с 36 335 тыс. руб. до 34 590 тыс. руб. Запасы предприятия на 100 % представлены сырьем для производства асфальта, среди которых подавляющая доля составляет запасы щебня различных фракций. В структуре запасов щебень составляет 66 %, расходные материалы для оборудования – 15 %, армирующие добавки под асфальт (резиновая крошка и прочие добавки) – 11 %, вода – 8 % всех запасов.

В таблице 11 представлен вертикальный анализ актива баланса предприятия ООО «ЧАЗ».

Таблица 11 –Вертикальный анализ актива баланса ООО «ЧАЗ»

Показатель	2014 год		2015 год		2016 год	
	Значение, тыс. руб.	Структура, %	Значение, тыс. руб.	Структура, %	Значение, тыс. руб.	Структура, %
Нематериальные активы	544	0,49	680	0,58	789	0,68
Основные средства	62 769	56,18	66 390	56,58	62 830	54,49
Финансовые вложения	2 456	2,20	2 667	2,27	2 878	2,50
Итого внеоборотные активы	65 769	58,86	69 737	59,43	66 497	57,67
Запасы	36 335	32,52	34 590	29,48	34 910	30,28

Показатель	2014 год		2015 год		2016 год	
	Значение, тыс. руб.	Структура, %	Значение, тыс. руб.	Структура, %	Значение, тыс. руб.	Структура, %
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	4 469	4,00	4 255	3,63	4 294	3,72
Дебиторская задолженность	1 156	1,03	2 311	1,97	3 466	3,01
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	2 300	2,06	4 500	3,83	4 600	3,99
Денежные средства и денежные эквиваленты	1 700	1,52	1 950	1,66	1 537	1,33
Итого оборотные активы	45 960	41,14	47 606	40,57	48 807	42,33
Активы – всего	111 729	100,00	117 343	100,00	115 304	100,00

Структуру активов компании можно признать стабильной, доля оборотных активов колеблется в диапазоне от 40 до 43 %.

Производство асфальта – достаточно фондоемкий вид деятельности и требует от предприятия наличия в собственности или на ином законном основании специализированных основных фондов, среди которых:

- загрузочный бункер для сырья (дополнительно приобретен в 2010 году в рамках инвестиционного проекта по освоению производства новых видов асфальта);

- конвейер для загрузки;

- сушилка;

- турбо-горелка;

- мультициклонный пылеуловитель;

- вытяжной вентилятор;

- подъемник/элеватор для горячих материалов (дополнительно приобретен в 2010 году в рамках инвестиционного проекта по освоению производства новых видов асфальта);

- наполнитель подъемник;

- вибрационное сито;
- бункер для горячих материалов (построен силами предприятия в 2002 году);
- мешалка (дополнительно приобретена в 2010 году в рамках инвестиционного проекта по освоению производства новых видов асфальта);
- бункер для хранения асфальта (не используется);
- цистерна для битума;
- сливные эстакады.

Так как предприятие расширяет свое присутствие на территории уральского региона – появление новых видов асфальта в линейке продаж требует вложения во внеоборотные активы, в то время как уровень оборотных активов не превышает 45 %.

В составе оборотных активов подавляющая доля запасов – 79 %. Значительный объем (доля) запасов объясняется удаленностью поставщиков, широким разбросом поставщиков щебня и высокими транспортно-заготовительными расходами. Щебень хранится на открытых складах насыпью.

Возможно, затоваривание склада хранения щебня при наличии стабильного авансирования происходит в результате того, что предприятие не отказалось от производства и реализации продукции, не пользующейся спросом. В числе мероприятий, которые являются целесообразными в данной ситуации, можно назвать анализ номенклатуры производимой продукции.

Необходимо проранжировать продукцию по уровню спроса и с учетом полученных данных скорректировать объемы производства отдельных видов продукции. Сокращение объемов производства продукции, имеющей невысокий спрос, высвобождает свободные денежные средства.

Изменение в структуре оборотных активов ООО «ЧАЗ» за 2014–2016 годы показано на рисунке 16.

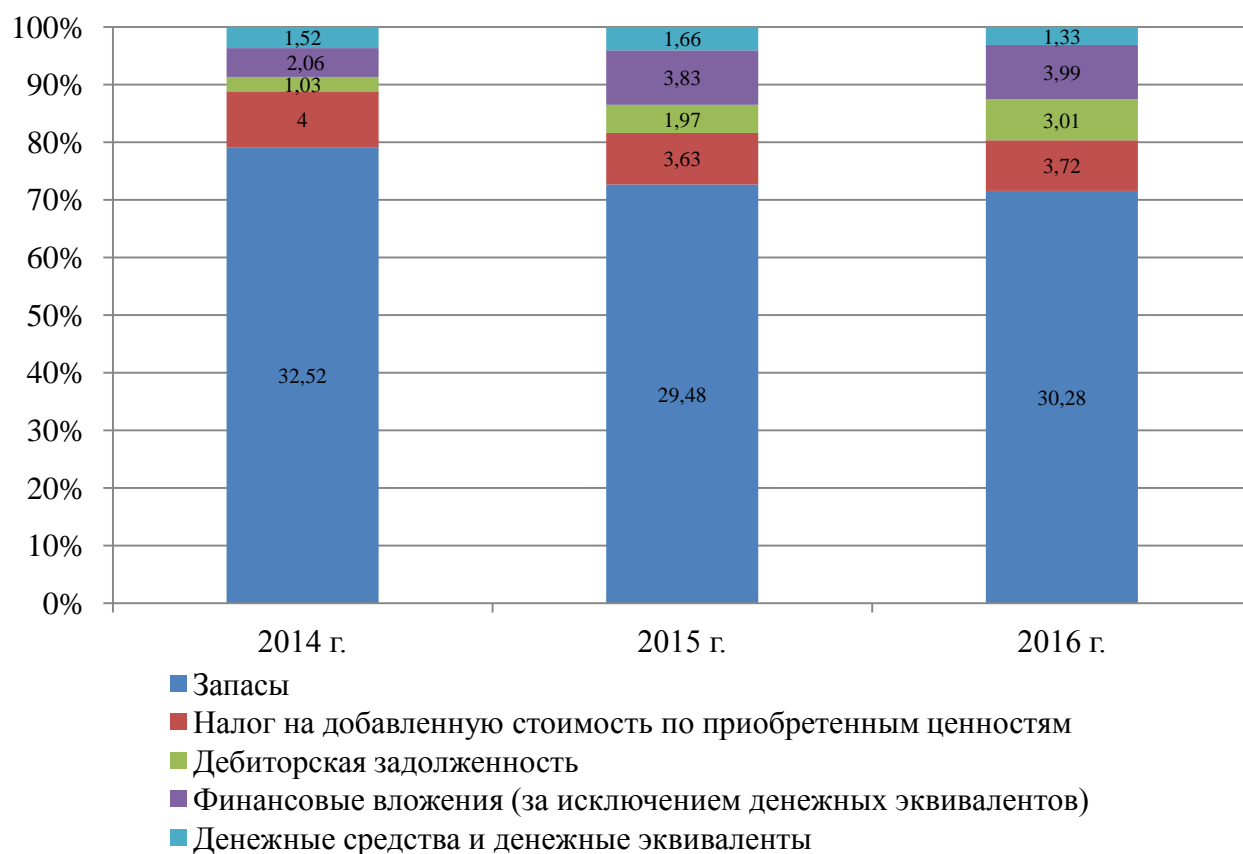


Рисунок 16 – Изменения в структуре оборотных активов ООО «ЧАЗ»

Анализ показывает, что структура оборотных активов изменяется в пользу увеличения доли более ликвидной части оборотных активов. Доля запасов готовой продукции сокращается с 79 до 71,53 %.

В таблице 12 проведен горизонтальный анализ пассива баланса исследуемого предприятия.

Таблица 12 – Горизонтальный анализ источников финансирования деятельности ООО «ЧАЗ»

Показатель	Фактические значения, тыс. руб.			Изменение, тыс. руб.	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	за 2015 г.	за 2016 г.
Уставный капитал	10	10	10	0	0
Нераспределенная прибыль	43 750	42 290	41 970	-1 460	-320
Итого собственный капитал	43 760	42 300	41 980	-1 460	-320
Долгосрочные кредиты и займы	42 189	47 890	45 348	5 701	-2 542

Показатель	Фактические значения, тыс. руб.			Изменение, тыс. руб.	
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	за 2015 г.	за 2016 г.
Итого долгосрочные источники	42 189	47 890	45 348	5 701	-2 542
Краткосрочные кредиты и займы	24 337	20 310	21 374	-4 026	1 063
Кредиторская задолженность, всего	1 444	6 842	6 602	5 399	-240
В том числе					
Перед поставщиками/подрядчиками	731	3 576	1 850	2 846	-1 727
По оплате труда	624	1 170	1 727	546	557
По отчислениям во внебюджетные фонды	45	1 039	1 635	993	596
По налогам и сборам	24	639	1 275	614	636
Прочая кредиторская задолженность	20	419	115	399	-303
Итого краткосрочные кредиты и займы	25 780	27 153	27 976	1 372	823
Пассивы – всего	111 729	117 343	115 304	5 613	-2 039

По статьям пассивов происходят изменения, связанные с привлечением долгосрочных источников финансирования, так, в 2014 году было привлечено дополнительно 5701,0 тыс. руб. на срок более трех лет по программе кредитования ПАО «Челябинвестбанк». В то же время были выполнены обязательства по краткосрочному кредитованию в сумме 4026,0 тыс. руб. перед ОАО Уральский филиал Сбербанка России. В 2014 году наблюдался существенный рост кредиторской задолженности на 5399,0 тыс. руб., среди которых 2846,0 тыс. руб. – задолженность перед поставщиками и подрядчиками.

Кредиторская задолженность отражает стоимостную оценку финансовых обязательств предприятия перед различными субъектами экономических отношений. Кредиторская задолженность входит в состав его краткосрочных пассивов и должна быть погашена в срок, не превышающий 12 месяцев после отчетной даты.

В составе кредиторской задолженности выделяются обязательства:

– перед поставщиками и заказчиками за поставленные материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги (рост в 2014 году 2846,0 тыс. руб. свидетельствует о необходимости увеличить объемы закупок в условиях нехватки ликвидных активов, в 2015 году на фоне восстановления экономики и улучшения финансового состояния произошла стабилизация сумм задолженности, сокращение задолженности составило 1727,0 тыс. руб.)

– по векселям, выданным поставщикам, заказчикам и прочим кредиторам в обеспечение поставок их продукции;

– перед работниками по оплате труда (начисленная, но не выплаченная заработная плата за весь исследуемый период росла, что связано с ростом географии продаж и с возрастающей потребностью в персонале, рост в 2014 году составил 546 тыс. руб., в 2015 году 557 тыс. руб.);

– перед социальными фондами по выплатам на государственное социальное страхование, в пенсионный фонд, в фонд медицинского страхования (наблюдался рост обязательств предприятия перед внебюджетными фондами, что связано с изменением системы администрирования платежей – подавляющую долю обязательств перед внебюджетными фондами общество исполнило за счет временно-свободных денежных средств на расчетном счете в течение года);

– перед бюджетом по всем видам платежей (на предприятии наблюдается рост налоговой нагрузки в абсолютном значении, в 2015 году рост задолженности перед бюджетом составил 614 тыс. руб., в 2016 году – 636 тыс. руб.);

– перед сторонними организациями и физическими лицами по авансам, полученным в соответствии с договорами и контрактами.

Многообразие субъектов взаимоотношений предприятия по расчетам по кредиторской задолженности, с учетом различного механизма их правового регулирования и организационных схем осуществления, свидетельствует о сложности проблемы эффективного управления ею. Текущее финансовое благополучие предприятия зависит от того, насколько своевременно оно отвечает по своим финансовым обязательствам. Вертикальный анализ пассива баланса предприятия ООО «ЧАЗ» представлен в таблице 13.

В структуре источников финансирования собственный капитал не превышает 40 %, причем подавляющая доля в составе собственного капитала – нераспределенная прибыль предприятия сокращается. Сокращение резервов, фондов и нераспределенной прибыли может свидетельствовать о снижении финансовой устойчивости предприятия ООО «ЧАЗ».

Таблица 13 – Вертикальный анализ пассива баланса ООО «ЧАЗ»

Показатель	2014 год		2015 год		2016 год	
	Значение, тыс. руб.	Структура, %	Значение, тыс. руб.	Структура, %	Значение, тыс. руб.	Структура, %
Уставный капитал	10	0,63	10	0,60	10	0,61
Нераспределенная прибыль	43 750	38,54	42 290	35,45	41 970	35,80
Итого собственный капитал	43 760	39,17	42 300	36,05	41 980	36,41
Долгосрочные кредиты и займы	42 189	37,76	47 890	40,81	45 348	39,33
Итого долгосрочные источники	42 189	37,76	47 890	40,81	45 348	39,33
Краткосрочные кредиты и займы	24 337	21,78	20 310	17,31	21 374	18,54
Кредиторская задолженность – всего	1 444	1,29	6 842	5,83	6 602	5,73
В том числе	731	0,65	3 576	3,05	1 850	1,60
Перед поставщиками/подрядчиками						
По оплате труда	624	0,56	1 170	1,00	1 727	1,50
По отчислениям во внебюджетные фонды	45	0,04	1 039	0,89	1 635	1,42
По налогам и сборам	24	0,02	639	0,54	1 275	1,11
Прочая кредиторская задолженность	20	0,02	419	0,36	115	0,10
Итого краткосрочные кредиты и займы	25 780	23,07	27 153	23,14	27 976	24,26
Пассивы – всего	111 729	100,00	117 343	100,00	115 304	100,00

Доля долгосрочных источников финансирования растет в 2014 году с 37,76 до 40,81 %. Однако, погашение долгосрочных кредитов и займов привело к сокращению доли соответствующей статьи в 2015 году на 1,5 процентных пункта.

В 2015 году растет доля краткосрочных кредитов и займов, руководство предприятия стремится использовать данные источники финансирования как наиболее доступные и менее дорогие.

Таким образом, в течение всего исследуемого периода политика управления активами и капиталом предприятия ООО «ЧАЗ» не менялась существенным образом, структура активов и пассивов в целом стабильная, отсутствовали нетипичные и крупные сделки. Также не возникало потребностей в дополнительном финансировании. Период нестабильной ситуации в экономике руководство предприятия проводит в режиме жесткого контроля движения денежных средств, не допуская

значительных денежных выплат.

На следующем этапе оценим эффективность затрат, проанализируем какие затраты занимают наибольшую часть на предприятии ООО «ЧАЗ».

2.2 Анализ эффективности затрат на предприятии

В себестоимости продукции, отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия: степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, качество работы отдельных работников и руководства в целом.

В себестоимости каждого вида асфальта находят свое выражение все затраты исследуемого предприятия, связанные с производством и реализацией продукции. Ее показатели отражают степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, качество работы как производства в целом.

В таблице 14 приведен состав затрат предприятия ООО «ЧАЗ», а также проанализирована динамика затрат предприятия в разрезе экономических элементов.

Таблица 14 – Состав затрат предприятия ООО «ЧАЗ»

Показатель	Фактические данные за год,						Изменения за период,	
	2014 год		2015 год		2016 год		2015 год	2016 год
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	тыс. руб.
Материальные затраты	17 016,7	85,69	16 757,4	84,61	11 702,2	82,89	-259,3	-5 055,1
Затраты на оплату труда производственных рабочих	1 365,3	6,87	1 517,0	7,66	1 232,2	8,73	151,7	-284,8
Отчисления на соц. нужды	480,1	2,46	533,5	2,69	384,4	2,72	53,3	-149,0
Амортизация	553,6	2,77	615,1	3,11	485,0	3,43	61,5	-130,2
Прочие затраты	440,5	2,21	381,9	1,93	314,8	2,23	-58,5	-67,1
Себестоимость производственная	19 856,2	100	19 804,9	100	14 118,6	100	-51,3	-5 686,2

На предприятии ООО «ЧАЗ» производственная себестоимость сокращается на

фоне падения объемов выпуска готовой продукции. В течение 2015 года предприятие уменьшило расходы по материальным расходам на 259,3 тыс. руб., также уменьшились прочие расходы на 58,5 тыс. руб.

Амортизация основных средств, участвующих в производстве асфальта, выросла на 61,5 тыс. руб., за счет внедрения нового оборудования по инвестиционной программе. Также произошло увеличение фонда оплаты труда за счет набора персонала на эксплуатацию нового оборудования.

В 2016 году по всем статьям затрат произошло сокращение, что привело к снижению производственной себестоимости на 5686,2 тыс. руб. На снижение себестоимости оказало влияние продолжающееся уменьшение материальных затрат на 5055,1 тыс. руб.

Также произошло сокращение амортизации на 130,2 тыс. руб. за счет продажи неиспользуемого в производственной деятельности оборудования.

На следующем этапе по таблице 15 оценим продажи на предприятии ООО «ЧАЗ» в натуральном и стоимостном выражении.

Таблица 15 – Продажи на предприятии ООО «ЧАЗ» в натуральном, стоимостном и процентном выражении

Показатель	2014 год			2015 год			2016 год		
	тонн	уд. вес, %	тыс. руб.	тонн	уд. вес, %	тыс. руб.	тонн	уд. вес, %	тыс. руб.
Холодный тип «Вх»	1 628	8,47	2 231,0	2 314	11,72	3 215,8	1 314	9,06	1 839,0
Горячий тип «А»	3 315	17,25	4 905,4	5 496	27,84	8 463,8	4 448	30,67	6 894,1
Горячий тип «Б»	5 290	27,53	7 405,8	4 499	22,79	6 974,0	5 938	40,94	9 560,0
Горячий тип «В»	8 985	46,75	14 196,6	7 433	37,65	12 190,1	2 804	19,33	4 710,6
Итого производство асфальта	19 218	100,00	28 738,8	19 742	100,00	30 843,7	14 503	100,00	23 003,7

На предприятии в 2015 году наблюдался рост производства асфальтной продукции, что увеличило объемы продаж и способствовало росту выручки до 30 843,7 тыс. руб. Однако в 2016 году произошло резкое сокращение объемов

производства, в том числе асфальта холодного типа «Вх», горячего типа «А» и горячего типа «В», что связано с уменьшением заказов на выполнение дорожно-строительных работ на территории Челябинской области. Рост наблюдается только по производству асфальта горячего типа «Б» – на 1439 тыс. руб. Изменения в структуре продаж в денежном выражении показано на рисунке 17.

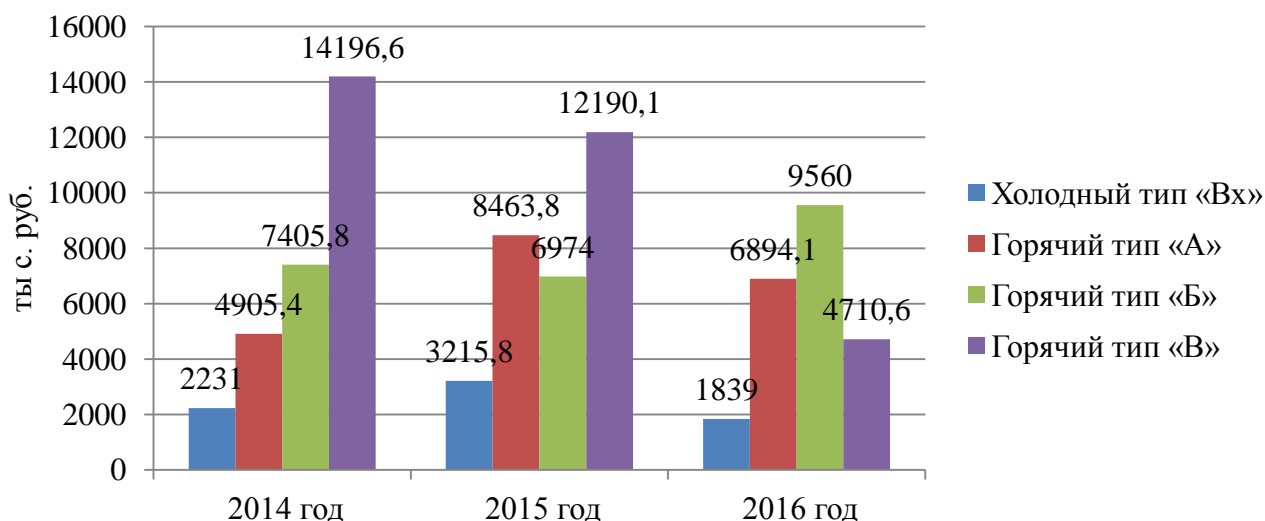


Рисунок 17 – Изменения в структуре продаж в денежном выражении

На предприятии ООО «ЧАЗ» происходят структурные сдвиги в объемах производства асфальта, приоритет получают асфальтовые смеси типа «А» и «Б», в 2016 году порядка 40 % асфальтовой смеси типа «Б» было произведено, происходит постепенное вытеснение производства других марок асфальта (смесь типа «В» занимала 40 % продаж в 2015 году, однако в 2016 году произошло резкое сокращение производства данной смеси в 2 раза в процентном выражении, или на 7,4 млн руб. в денежном выражении).

Общая сумма материальных затрат в целом по предприятию зависит от объема производства продукции, ее структуры и изменения удельных материальных затрат на отдельные виды продукции.

В таблице 16 представлен расход щебня различных марок и битума на производство асфальтовых смесей.

Таблица 16 – Расчет средней цены закупки тонны щебня различных фракций на 1 т асфальта

Наименование ресурса	Расход материалов, т			Цена за тонну, руб.			Расход материалов, тыс. руб.		
	2014 год	2015 год	2016 год	2014 год	2015 год	2016 год	2014 год	2015 год	2016 год
Щебень 0-10	15 519,48	15 561,48	12 093,10	94,00	94,00	100,00	1 458,8	1 462,8	1 209,3
Щебень 5-20	3 970,93	4 140,79	2 935,12	220,00	220,00	260,00	873,6	911,0	763,1
Щебень 20-40	3 253,79	4 762,99	1 035,03	200,00	215,00	220,00	650,8	1 024,0	227,7
Щебень 0-20	45,50	81,08	0,00	125,00	150,00	160,00	5,7	12,2	0,00
Итого расход	22 789,70	24 546,34	16 063,25	131,15	138,92	136,97	2 988,9	3 410,0	2 200,1
Битум	1 401,00	1 328,00	939,00	10 012	10 050	10 120	14 027,8	13 347,4	9 502,1

В 2016 году предприятие активизировало покупки щебня более дешевых фракций, что связано со стремлением уменьшить себестоимость асфальтной смеси.

В течение всего исследуемого периода стоимость одной тонны битума постоянно росла, однако в связи с падением объемов заказов потребность в битуме сократилась, этим вызвано падение объемов продаж битума в 2016 году.

Расчет величины влияния материальных затрат и материалоемкости по щебню и битуму на изменение выпуска продукции на предприятии ООО «ЧАЗ» представлен в таблице 17.

Таблица 17 – Расчет влияния факторов на изменение материальных затрат за 2014–2016 годы, т

Показатель	Обозначение	2014 год	2015 год	2016 год	Изменение	
					2015 год	2016 год
Выпуск продукции	Q	19218	19742	14503	524	-5239
Материальные затраты:						
по щебню	$MZ_{щ}$	22790	24546	16063	1756	-8483
по битуму	$MZ_{б}$	1401	1328	939	-73	-389
Материалоемкость, т/т:						
по щебню	$ME_{щ}$	1,186	1,243	1,108	0,057	-0,135
по битуму	$ME_{б}$	0,073	0,067	0,065	-0,006	-0,002

Показатель	Обозначение	2014 год	2015 год	2016 год	Изменение	
					2015 год	2016 год
Прирост материальных затрат за счет выпуска продукции:		Формула расчета				
по щебню	$\Delta MZ_{щ}^Q$		$\Delta MZ_{щ}^Q = Q_{щ}^1 - Q_{щ}^0 \times ME_{щ}^0$		621,5	-6513,9
по битуму	$\Delta MZ_{б}^Q$		$\Delta MZ_{б}^Q = Q_{б}^1 - Q_{б}^0 \times ME_{б}^0$		38,2	-352,4
- материалоемкости:						
по щебню	$\Delta MZ_{щ}^{ME}$		$\Delta MZ_{щ}^{ME} = ME_{щ}^1 - ME_{щ}^0 \times Q_{щ}^1$		1134,5	-1969,1
по битуму	$\Delta MZ_{б}^{ME}$		$\Delta MZ_{б}^{ME} = ME_{б}^1 - ME_{б}^0 \times Q_{б}^1$		-111,2	-36,6
Проверка			$\Delta MZ = \Delta MZ_{щ}^Q + \Delta MZ_{щ}^{ME}$		1756	-8483
			$\Delta MZ = \Delta MZ_{б}^Q + \Delta MZ_{б}^{ME}$		-73	-389

По приведенным выше данным можно сделать вывод, что в 2015 году на предприятии ООО «ЧАЗ» материальные затраты по щебню возросли на 1756 т. С увеличением выпуска продукции прирост материальных затрат составил 621,5 т, увеличение материалоемкости по щебню привело к росту материальных затрат на 1134,5 т. Материальные затраты по битуму снизились на 73 т, на что повлияло уменьшение материалоемкости.

В 2016 году производство асфальтобетонной продукции снизилось на 5239 т, что повлияло на снижение материальных затрат на 6513,9 т по щебню и на 352,4 т – по битуму. Уменьшение материалоемкости по щебню и битуму привело к снижению материальных затрат на 1969,1 т и 36,6 т соответственно.

Факторный анализ прямых материальных затрат производится в соответствии с моделью [45]:

$$ПМЗ = \sum_i (Q_{\text{Общ}} \cdot d_i \cdot \sum_j (УР_{ij} \cdot ЦМ_j)) \quad (1)$$

где $Q_{\text{Общ}}$ – общий объем выпуска продукции (асфальта различных типов);

d_i – доля i -го вида продукции в общем объеме выпуска продукции;

$УР_{ij}$ – уровень расхода j -го материала на единицу i -го вида продукции;

$ЦМ_j$ – цена j -го материала.

Расчет величины влияния на прямые материальные затраты изменения общего объема выпуска продукции в соответствии с моделью (1) производится по формуле:

$$\Delta \text{ПМЗ}_{\text{Qооб}} = \sum_i (\Delta Q_{\text{общ}} \cdot d_i^0 \cdot \sum_j (\text{УР}_{ij}^0 \cdot \text{ЦМ}_j^0)) \quad (2)$$

Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения общего объема выпуска продукции производится в таблице 18 способом абсолютных разниц, используя данные таблиц 15, 16, 17.

Таблица 18 – Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения общего объема выпуска продукции в 2015 году

Показатель	Структура производства асфальта, %		Щебень		Битум		Расчет влияния фактора, тыс. руб.
	2014 год	2015 год	цена 2014 года, руб.	удельный расход, 2014 год	цена 2014 года, руб.	удельный расход, 2014 год	
Холодный тип «Вх»	8,47	11,72	131,15	1,1859	10 012	0,0729	39,3
Горячий тип «А»	17,25	27,84	131,15	1,1859	10 012	0,0729	80,0
Горячий тип «Б»	27,53	22,79	131,15	1,1859	10 012	0,0729	127,7
Горячий тип «В»	46,75	37,65	131,15	1,1859	10 012	0,0729	216,9
Итого производство асфальта, %	100	100	х	х	х	х	х
Итого производство асфальта, т	19 218	19 742	х	х	х	х	463,9

Удельный расход щебня рассчитывается как отношение расхода щебня в тоннах на одну тонну асфальта и имеет размерность Т щебня / Т асфальта.

Прямые материальные затраты в целом по предприятию снизились на 259,3 тыс. руб., с увеличением выпуска асфальта в натуральном выражении на 524 т на-

блюдается максимальный рост затрат на производство асфальта горячего типа «В» на 216,9 тыс. руб.

$$\Delta ПМЗ_{ГТ"В"} = 19742 - 19218 \cdot 0,4675 \cdot 131,15 \cdot 1,1859 + 10012 \cdot 0,0729 = 216\,873,1 \text{ руб.}$$

Расчет величины влияния на прямые материальные затраты изменения структуры продукции определяется по формуле:

$$\Delta ПМЗ_{di} = \sum_i (Q_{\text{общ}}^1 \cdot \Delta d_i \cdot \sum_j (УР_{ij}^0 \cdot ЦМ_j^0)) \quad (3)$$

Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения структуры производимой продукции произведен в таблице 19.

Таблица 19 – Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения структуры выпуска продукции в 2015 году

Показатель	Структура производства асфальта, %		Щебень		Битум		Расчет влияния фактора, тыс. руб.
	2014 год	2015 год	Цена 2014 года, руб.	Удельный расход, 2014 год	Цена 2014 года, руб.	Удельный расход, 2014 год	
Холодный тип «Вх»	8,47	11,72	131,15	1,1859	10 012	0,0729	568,1
Горячий тип «А»	17,25	27,84	131,15	1,1859	10 012	0,0729	1851,1
Горячий тип «Б»	27,53	22,79	131,15	1,1859	10 012	0,0729	-828,5
Горячий тип «В»	46,75	37,65	131,15	1,1859	10 012	0,0729	-1590,6
Итого производство асфальта, т	19 218	19 742	х	х	х	х	0,1

В целом по предприятию объем прямых материальных затрат практически не изменился, однако наблюдаются товарные позиции, в которых увеличение удельного веса в структуре производства привело к увеличению расхода материалов.

Максимальный рост наблюдается в связи с увеличением доли производства асфальта горячего типа «А». Расчет увеличения затрат имеет вид:

$$\Delta ПМЗ_{ГТ"А"} = 19742 \cdot 0,2784 - 0,1725 \cdot 131,15 \cdot 1,1859 + 10012 \cdot 0,0729 = 1\,851\,098,6 \text{ руб.}$$

В связи с уменьшением удельного веса в производстве асфальтной смеси типа «В» происходит сокращение прямых материальных затрат, что прослеживается в течение всего исследуемого периода. О поддержке спроса на асфальт типа «А» свидетельствует стабильное увеличение прямых материальных затрат.

Прямые материальные затраты по марке холодного асфальта практически не изменились, рост затрат в 2015 году был компенсирован падением затрат в 2016 году, в линейке продаж данный тип асфальта остается на последнем месте и служит для поддержки глубины и ширины ассортимента.

Расчет величины влияния на прямые материальные затраты изменения уровня расхода материала на единицу произведенного асфальта производится по формуле [45]:

$$\Delta \text{ПМЗ}_{\text{ур}} = \sum_i (Q_{\text{общ}}^1 \cdot d_i^1 \cdot \sum_j (\Delta \text{УР}_{ij} \cdot \text{ЦМ}_j^0)) \quad (4)$$

Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения удельного расхода материалов (щебня различных фракций и битума) на производство асфальта представлен в таблице 20.

Таблица 20 – Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения удельного расхода материалов в 2015 году

Показатель	Объем и структура производства в 2015 году	Щебень			Битум			Расчет влияния фактора, тыс. руб.
		Удельный расход		Цена 2014 года, руб.	Удельный расход		Цена 2014 года, руб.	
		2014 год	2015 год		2014 год	2015 год		
Холодный тип «Вх»	11,72	1,1859	1,24	131,15	0,0729	0,0673	10 012	-113,0
Горячий тип «А»	27,84	1,1859	1,24	131,15	0,0729	0,0673	10 012	-268,5
Горячий тип «Б»	22,79	1,1859	1,24	131,15	0,0729	0,0673	10 012	-219,8
Горячий тип «В»	37,65	1,1859	1,24	131,15	0,0729	0,0673	10 012	-363,1
Итого производство асфальта, т	19 742	х	х	х	х	х	х	-964,4

По битуму в течение 2015 года произошло сокращение удельного расхода материалов на производство тонны асфальтной смеси, что привело к сокращению материальных затрат по всем типам асфальта. Между тем удельный расход щебня увеличился, что замедлило сокращение прямых материальных затрат. Максимальное сокращение прямых материальных затрат наблюдается по производству асфальта горячего типа «В» и рассчитывается следующим образом:

$$\Delta ПМЗ_{ГТ"В"} = 19742 \cdot 0,3765 \cdot (1,24 - 1,1859) \cdot 131,15 + (0,0673 - 0,0729) \cdot 10012 = -363\,087,74 \text{ руб.}$$

прямых материальных затрат было сэкономлено в связи с сокращением удельного расхода битума на производство асфальтовой смеси.

Аналогично рассчитывается изменение прямых материальных затрат в связи с изменением удельного расхода материалов по остальным типам производимого асфальта в 2015 году, а также изменение прямых материальных затрат по всем типам производимого асфальта в 2016 году.

Анализ показывает, что по всем позициям происходит сокращение прямых материальных затрат, однако в 2016 году наблюдается замедление этого процесса.

Минимальными сокращениями прямых материальных затрат на предприятии можно отметить тип холодного асфальта.

Расчет величины влияния на прямые материальные затраты изменения цен закупаемых материалов на единицу произведенного асфальта производится по формуле [45]:

$$\Delta ПМЗ_{ЦМ} = \sum_i (Q_{\text{общ}}^1 \cdot d_i^1 \cdot \sum_j (УР_{ij}^1 \cdot \Delta ЦМ_j)) \quad (5)$$

Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения цен закупаемых материалов (щебня различных фракций и битума) на производство асфальта представлен в таблице 21.

На рынке строительных материалов в 2015–2016 годах наблюдался рост цен на сырье, что спровоцировало увеличение прямых материальных затрат под воздействием данного фактора.

Таблица 21 – Расчет изменения прямых материальных затрат под влиянием изменения цен закупаемых материалов в 2015 году

Показатель	Объем и структура производства в 2015 году	Щебень			Битум			Расчет влияния фактора, тыс. руб.
		Цены материалов, руб.		Удельный расход 2015 года	Цены материалов, руб.		Удельный расход 2015 года	
		2014 год	2015 год		2014 год	2015 год		
Холодный тип «Вх»	11,72	131,15	138,92	1,24	10 012	10 050	0,0673	28,3
Горячий тип «А»	27,84	131,15	138,92	1,24	10 012	10 050	0,0673	67,1
Горячий тип «Б»	22,79	131,15	138,92	1,24	10 012	10 050	0,0673	55,0
Горячий тип «В»	37,65	131,15	138,92	1,24	10 012	10 050	0,0673	90,8
Итого производство асфальта	19 742	х	х	х	х	х	х	241,2

Между тем, цены выросли незначительно: битум вырос в цене в 2015 год на 38 руб., или на 0,4 % ($10050/10012 \cdot 100\%$), в 2016 году рост был более ощутим и составил 70 руб., или на 107 %.

Увеличение цен произошло по всем материалам, используемым в производстве асфальта. В целом по предприятию прямые материальные затраты в связи с ростом цен выросли на 241,2 тыс. руб., при этом максимальный рост затрат связан с производством асфальта горячего типа «В».

Расчет влияния цен на материалы произведен в соответствии с формулой (5):

$$\Delta ПМЗ_{ГТ"В"} = 19742 \cdot 0,3765 \cdot (138,92 - 131,13) \cdot 1,24 + (10050 - 10012) \cdot 0,0673 = 90807,29 \text{ руб.}$$

Аналогично рассчитывается изменение прямых материальных затрат в связи с изменением цен потребляемых материалов по остальным типам производимого асфальта в 2015 году, а также изменение прямых материальных затрат по всем типам производимого асфальта в 2016 году.

В течение всего исследуемого периода предприятие ООО «ЧАЗ» испытывало риск роста цен на сырье.

С учетом изложенного на деятельность общества существенное негативное влияние могут оказать уменьшение объемов и длительные задержки бюджетного

финансирования дорожно-строительных работ, выполняемых в г. Челябинске и области, а также увеличение количества организаций-конкурентов, производящих и реализующих асфальтобетонную смесь на региональном рынке.

Факторный анализ дополняется проверкой изучаемых данных. При этом действует правило, в соответствии с которым сумма отклонений по каждому фактору должна соответствовать совокупному отклонению изучаемого объекта.

Используя данные таблиц 14-21, в таблице 22 представим разложение отклонения прямых материальных затрат в 2015–2016 годы.

Таблица 22 – Анализ соответствия факторного анализа прямых материальных затрат фактическим данным предприятия ООО «ЧАЗ»

Показатель	Фактические данные			Изменение за период	
	2014 год	2015 год	2016 год	2015 год	2016 год
Прямые материальные затраты – всего, тыс. руб.	17 016,7	16 757,4	11 702,2	-259,3	-5 055,1
в том числе					
Расход щебня	2 988,9	3 410,0	2 200,1	421,1	-1 209,8
Расход битума	14 027,8	13 347,4	9 502,1	-680,4	-3 845,3
Изменение прямых материальных затрат за счет объема выпуска продукции, тыс. руб.				463,9	-4 446,0
Изменение прямых материальных затрат за счет структуры выпуска продукции, тыс. руб.				0,1	0
Изменение прямых материальных затрат за счет изменения удельного расхода материалов, тыс. руб.				-964,4	-643,6
Изменение прямых материальных затрат за счет изменения цен на закупаемые материалы, тыс. руб.				241,2	34,5
Проверка совокупного изменения факторов				-259,3	-5 055,1
Произведено асфальта, т	19 218	19 742	14 503	524	-5 239
Средняя отпускная цена, руб./т	1 504	1 525	1 652	21	127
Выручка от продажи асфальта, тыс. руб.	28 903,9	30 106,3	23 959,3	1 202,4	-6 147,0
Материалоотдача, руб./руб.	1,6986	1,7966	2,0474	0,0980	0,2508
Материалоемкость, руб./руб.	0,5887	0,5566	0,4884	-0,0321	-0,0682

Формирование структуры издержек производства на предприятии ООО «ЧАЗ» зависит, в первую очередь, от видов выпускаемой продукции и типов производств. На предприятии производятся некоторые виды асфальта, согласно действующим ГОСТ.

В таблице 23 представлены исходные и аналитические показатели отчета о финансовых результатах ООО «ЧАЗ».

Таблица 23 – Расчет рентабельности затрат ООО «ЧАЗ» за 2014-2016 годы

Показатель	Фактические данные за год, тыс. руб.			Изменения за период, тыс. руб.		Темп роста, %	
	2014	2015	2016	2015	2016	2015	2016
1	2	3	4	5=3-2	6=4-3	3/2	4/3
Выручка	28 903,8	30 106,3	23 959,3	1 202,5	-6 147,0	104,2	79,6
Себестоимость про- изводственная	19 856,2	19 804,9	14 118,7	-51,3	-5 686,2	99,7	74,3
Валовая прибыль	9 047,6	10 301,4	9 840,6	1 253,8	-460,8	113,9	95,5
Рентабельность за- трат по валовой прибыли, %	45,57	52,01	69,70	6,44	17,69	114,1	134,0
Коммерческие рас- ходы	1 160,5	1 234,5	1 189,8	74,0	-44,7	106,4	96,4
Управленческие расходы	1 943,9	1 869,1	2 402,5	-74,8	533,4	96,2	128,5
Полная себестои- мость	22 960,6	22 908,6	17 710,9	-52,0	-5 197,7	99,8	77,3
Прибыль от продаж	5 943,2	7 197,7	6 248,3	1 254,5	-949,4	121,1	86,8
Рентабельность за- трат по прибыли от продаж, %	25,88	31,42	35,28	5,54	3,86	121,4	112,3
Рентабельность продаж, %	20,56	23,91	26,08	3,35	2,17	116,3	109,1

На протяжении исследуемого периода наблюдается рост рентабельности затрат как по валовой прибыли с 45,57 % до 69,70 %, так и по прибыли от продаж с 25,88 % до 35,28 %, а также рентабельности продаж с 20,56 % до 26,08 %, что свидетельствует об эффективной работе предприятия. Темпы роста прибыли и рентабельности опережают темпы роста выручки и себестоимости.

Рентабельность продаж также можно представить в виде следующей модели [45]:

$$R_p = \frac{N - S - KP - YP}{N} \cdot 100\% \quad (6)$$

где R_p – рентабельность продаж;

N – выручка от продажи;

S – себестоимость проданных товаров;

KP – коммерческие расходы;

УР – управленческие расходы.

Из этой факторной модели следует, что на рентабельность продаж влияют выручка от продажи, производственная себестоимость реализованного асфальта, коммерческие расходы и управленческие расходы.

Для расчета влияния факторов на результативный показатель используем метод цепной подстановки и предоставим результаты в таблицу 24.

Таблица 24 – Результаты факторного анализа рентабельности продаж ООО «ЧАЗ» за 2014–2016 годы

Показатель	Фактические данные за год, тыс. руб.			Изменения за период, тыс. руб.	
	2014	2015	2016	2015	2016
Выручка	28 903,8	30 106,3	23 959,3	1 202,5	–6 147,0
Себестоимость производственная	19 856,2	19 804,9	14 118,7	–51,3	–5 686,3
Коммерческие расходы	1 160,5	1 234,5	1 189,8	74,0	–44,82
Управленческие расходы	1 943,9	1 869,1	2 402,5	–74,8	533,3
Прибыль от продаж	5 943,2	7 197,7	6 248,5	1 254,5	–949,3
Рентабельность продаж	0,2056	0,2391	0,2608	0,0335	0,0217
Изменение рентабельности продаж за счет выручки				0,0317	–0,1952
Изменение рентабельности продаж за счет себестоимости				0,0017	0,2373
Изменение рентабельности продаж за счет коммерческих расходов				–0,0025	0,0019
Изменение рентабельности продаж за счет управленческих расходов				0,0025	–0,0223
Совокупное влияние факторов				0,0335	0,0217

По результатам анализа можно сделать вывод о том, что одни и те же факторы по-разному влияли на изменение рентабельности продаж. Постоянное сокращение себестоимости способствовало росту рентабельности продаж в 2014 году на 0,17 процентных пунктов, в 2015 году – на 23,73 процентных пунктов. Однако сокращение выручки замедлило рост рентабельности продаж на 19,52 процентных пунктов.

Таким образом, несмотря на негативные тенденции на рынке асфальтобетонных смесей, исследуемому предприятию удастся поддерживать высокую рентабельность продаж. Во многом это связано с режимом экономии и попытками сокращения себестоимости (в 2015 году удалось реализовать решения, направленные на сокращение материалоемкости продукции и уменьшение удельного расхода сырья). Современная экономическая действительность заставляет руководителей предприятий постоянно принимать решения в условиях неопределенности. В условиях финансовой и политической нестабильности коммерческая деятельность может повлечь за собой различные кризисные ситуации, результатом которых может стать несостоятельность или банкротство. Результаты деятельности предприятий могут быть оценены различными показателями, такими как объем выпуска продукции, объем продаж, прибыль. Характеризуя финансовый или производственный результат, перечисленные показатели не способны оценить эффективность деятельности предприятий, так как данные показатели являются абсолютными характеристиками деятельности предприятия, и их правильная интерпретация по оценке результативности может быть осуществлена во взаимосвязи с другими показателями, характеризующими вложенные в предприятие средства.

2.3 Механизм контроля для учета затрат на производство и реализацию продукции

В современной экономике длительность функционирования предприятия, результаты его деятельности, преимущества перед конкурентами в максимальной степени определяются степенью эффективности управления. Успех управления достаточно полно можно оценить по результатам воздействия на прибыль, при этом на первый план выступает оптимизация вопросов, связанных с издержками.

Для обоснования механизма контроллинга затрат представляется целесообразным прежде всего учесть возможность отнесения их к местам возникновения (центрам ответственности), к конкретным видам (группам) продукции.

Центр ответственности – это сегмент организации, управляющий которого отвечает за определенный круг операций. Обоснованный подход к определению центров ответственности обеспечивает большую управляемость и более точное регулирование индивидуальных целей и целей организации в целом. Неправильное распределение ответственности может привести к конфликтной ситуации.

Центрами ответственности могут выступать производства, цехи, производственные участки, имеющие показатели измерения объемов их деятельности, во главе которых стоит руководитель, принимающий решения, нацеленные, в конечном счете, на получение прибыли в сумме, не менее запланированной. Центрами ответственности могут быть предприятия в составе концерна или другого объединения.

Чаще всего центры ответственности формируются по функциональному принципу. Территориальный принцип деления предприятия на центры ответственности, как правило, лишь дополняет функциональный.

В зависимости от целевой установки задач и объема полномочий их логично подразделить на центры затрат, центры продаж, центры прибыли и центры инвестиций.

Центр затрат - подразделение, руководитель которого отвечает за затраты. В системе контроллинга центры затрат нацелены на достижение запланированного объема производства и соблюдение уровня затрат, не превышающего план.

Центр продаж – подразделение сбытовой и маркетинговой деятельности, менеджер которого несет ответственность за доходы от реализации продукции и затраты, связанные со сбытом.

Центр прибыли – подразделение, управляющий которого отвечает за финансовые результаты своей деятельности. Центрами прибыли являются лишь такие, в которых можно определить как затраты, так и выручку. В качестве таких центров могут выступать предприятия в составе объединений, производства и цехи с законченным циклом производственного процесса, выпускающие товарную продукцию.

Не исключена возможность организации центров прибыли на базе производственных участков, в данном случае возникает необходимость разработки трансфертных цен, по которым один центр рассчитывается с другим. При таком подходе к формированию организационной структуры контроллинга значение имеет глубокое обоснование уровня расчетных цен, так как от этого зависит объективность оценки результатов работы центров и их вклада в формирование общего финансового результата деятельности предприятия в целом.

Центр инвестиций – подразделение предприятия, отвечающее за результаты инвестиционного процесса.

Результаты деятельности всех центров ответственности в совокупности должны равняться общему результату деятельности предприятия в целом.

По своему назначению и функциям центры ответственности подразделяются на основные и обслуживающие.

Цели и задачи, устанавливаемые перед центром ответственности, должны быть конкретными и измеряемыми.

Группировка видов деятельности по центрам ответственности не должна приводить к дублированию ответственности и противоречить экономическим требованиям, то есть издержки на содержание организационной системы не должны превосходить возможные доходы от более качественного контроля.

Деление предприятия на центры ответственности – важнейшая составляющая работы по организации контроллинга. Решения должны приниматься там, где возникает проблема. Для этого руководителей соответствующего уровня необходимо наделить полномочиями и возложить на них ответственность за результаты деятельности вверенного объекта.

В принятой нами организационной модели контроллинга в качестве центров затрат приняты производственные подразделения в соответствии с делением предприятия на производственные цехи и участки с различными производственными процессами, а также иные подразделения, обеспечивающие функциониро-

вание предприятия, оперативно управляемые ответственными должностными лицами.

В организации центров затрат можно выделить следующие шаги:

- определение основных видов деятельности;
- определение носителей затрат для каждого вида деятельности. Носителем затрат являются изделия, полуфабрикаты, группы однородных изделий и т.п.;
- организационное оформление центра затрат для каждого вида деятельности;
- определение плановой (нормативной) базы по каждому элементу затрат;
- организация учета затрат по видам деятельности и отдельным драйверам (носителям затрат).

Для получения репрезентативного эмпирического материала в рамках предлагаемой системы контроллинга затраты на производство и реализацию продукции на первой ступени целесообразно дифференцировать следующим образом:

- расходы, которые можно непосредственно отнести на конкретный центр ответственности. Они, в свою очередь, подразделяются на прямые затраты и косвенные. Прямые могут быть отнесены к конкретному виду продукции непосредственно, а косвенные не могут быть непосредственно учтены по отдельным видам продукции, они учитываются в совокупности по центру ответственности и распределяются по видам продукции пропорционально. При этом следует выделять косвенные расходы, зависящие и не зависящие от объемов производства, то есть переменную и постоянную части;

- совокупные расходы, которые не могут быть учтены по конкретным центрам ответственности непосредственно. Это совокупные расходы по управлению и обслуживанию предприятия в целом (общехозяйственные, коммерческие).

Классификация затрат предприятия на производство и реализацию продукции в рамках предлагаемой концепции контроллинга представлена на рисунке 18.

В соответствии с принятой нами концепцией непосредственно на центр ответственности относятся, прежде всего, расходы, которые необходимы для создания продукции как материально-вещественного тела. Это прямые основные расходы,

они изменяются пропорционально объемам выпуска продукции и поэтому являются переменными.

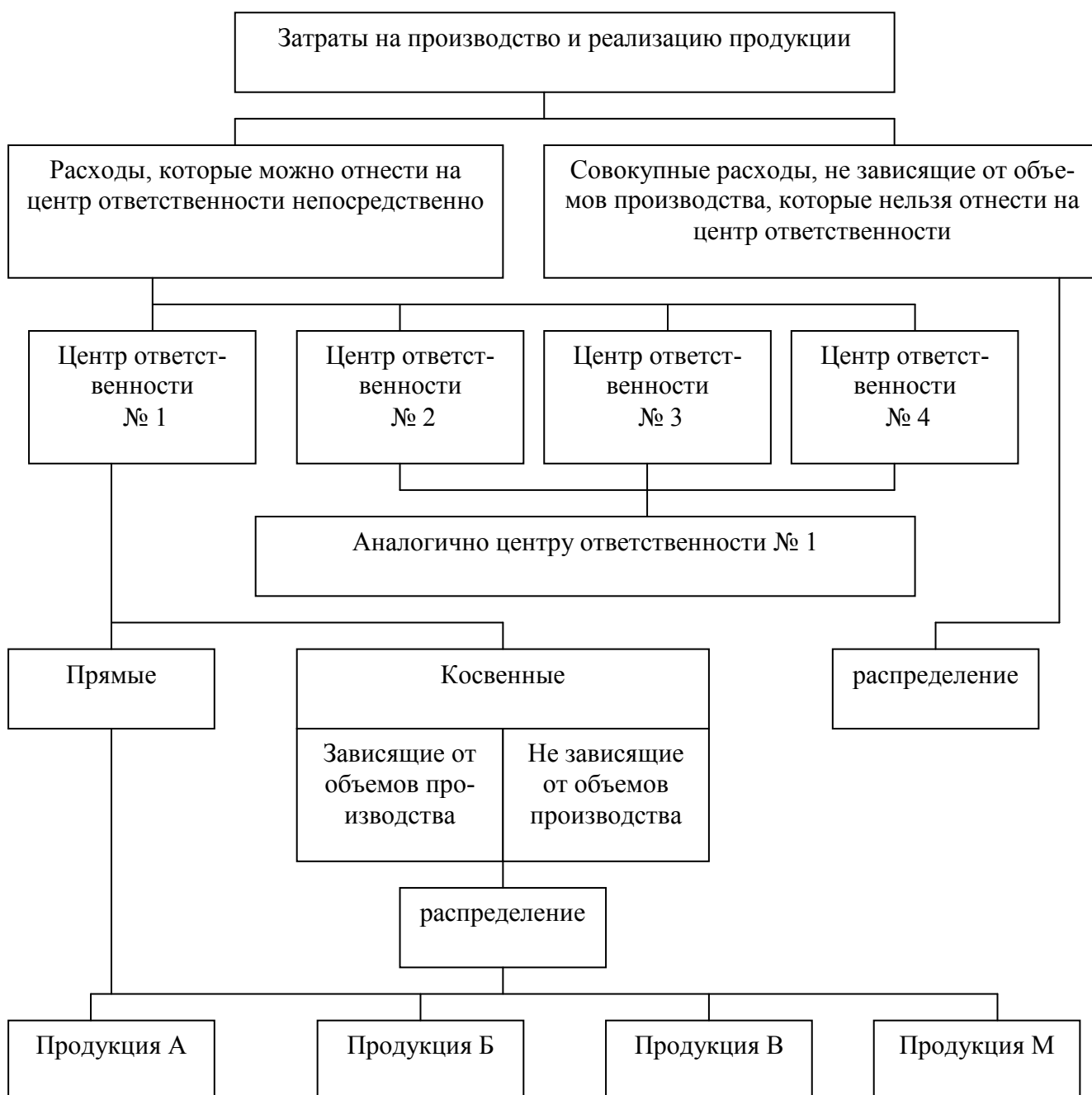


Рисунок 18 – Классификация затрат предприятия на производство и реализацию продукции

К таким расходам относятся расходы на сырье и материалы, топливно-энергетические ресурсы для технологических целей, а также заработная плата производственных рабочих с отчислениями (на социальные нужды). Указанные расходы учитываются по видам продукции, выпускаемой в данном подразделении, прямым способом на основании первичных документов о расходе сырья и материалов, топливно-энергетических средств, о начисленной заработной плате производственных рабочих, об отчислениях на социальные нужды по этой категории работников.

Особую группу затрат составляют общепроизводственные расходы, связанные с управлением производств и цехов, с обслуживанием их хозяйства. Указанные расходы являются по своей природе накладными.

Для целей контроллинга общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы предпочтительно разделить на постоянную и переменную части, применительно к которым разработать отдельные ставки распределения по видам (группам) продукции.

С одной стороны, это обеспечит более обоснованный подход к выбору базы распределения отдельных составляющих, а с другой – предоставит управлению дополнительную информацию для принятия решений и поможет оценить будущие издержки по конкретным решениям. Разработанные дифференцированные ставки распределения постоянной и переменной частей накладных расходов позволяют руководству предвидеть последствия принимаемых решений на ближайшую и длительную перспективу.

Учет затрат может осуществляться с применением разных методов и оценок.

Анализ показывает, что более обоснованный подход обеспечивает плановая себестоимость, которая в зависимости от целей контроллинга может принимать определенные усеченные формы.

Общее представление о функционировании системы контроллинга затрат по каждому центру ответственности дает блок-схема, представленная на рисунке 19.



Рисунок 19 – Блок-схема функционирования механизма контроля учета затрат по центру ответственности

Необходимо отметить важность такой функции контроллера, как ориентация и координация работ по планированию для обеспечения реалистичности и достижимости плановых показателей, а также координации и сопоставимости системы показателей отчетности с планами. Контроллинг должен органически вписываться в действующую систему технико-экономического планирования на предприятии.

Для управления затратами важно, чтобы плановые издержки определялись не только в целом по предприятию, по отдельным видам продукции, но и в разрезе центров ответственности.

Одним из инструментов для принятия решений, планирования и контроля является управленческая отчетность. Хорошая система управленческой отчетности

представляет всем уровням менеджмента чрезвычайно важную информацию, раскрывающую общую картину состояния производства, существующие и потенциальные проблемы, неэффективное использование ресурсов.

Формы отчетов соответствующих уровней организационной структуры должны строиться в разрезе показателей, установленных планом. Более того, система показателей отчетности по контроллингу должна быть шире и обеспечивать возможность факторного разложения размера отклонения контролируемого показателя от плана и анализа его причин.

Анализ отклонений фактических результатов от нормативно-плановых, контрольных финансовых параметров – важнейший этап оценки эффективности работы центров ответственности и предприятия в целом. Нормативы и плановые показатели исполняют роль целевых стандартов, требованиям которых должен удовлетворять соответствующий объект контроллинга.

На рисунке 20 приведена блок-схема расчета отклонений фактических затрат предприятия на производство и реализацию продукции от плановых значений.

Отчеты по центрам ответственности дадут возможность оценить вклад каждого подразделения в общий успех организации.

Содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретных областях в рамках его компетенции.

Отчетность центров ответственности должна быть настолько оперативной, чтобы позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности центра ответственности. Критерием периодичности отчетности является своевременность информации, необходимой для принятия управленческих решений.

При формировании системы показателей отчетов следует обеспечить сводимость показателей по уровням управления от низшего к высшему. Показатели отчетности нижестоящего уровня в организационной структуре контроллинга являются факторными по отношению к отчетности следующего более высокого уровня.

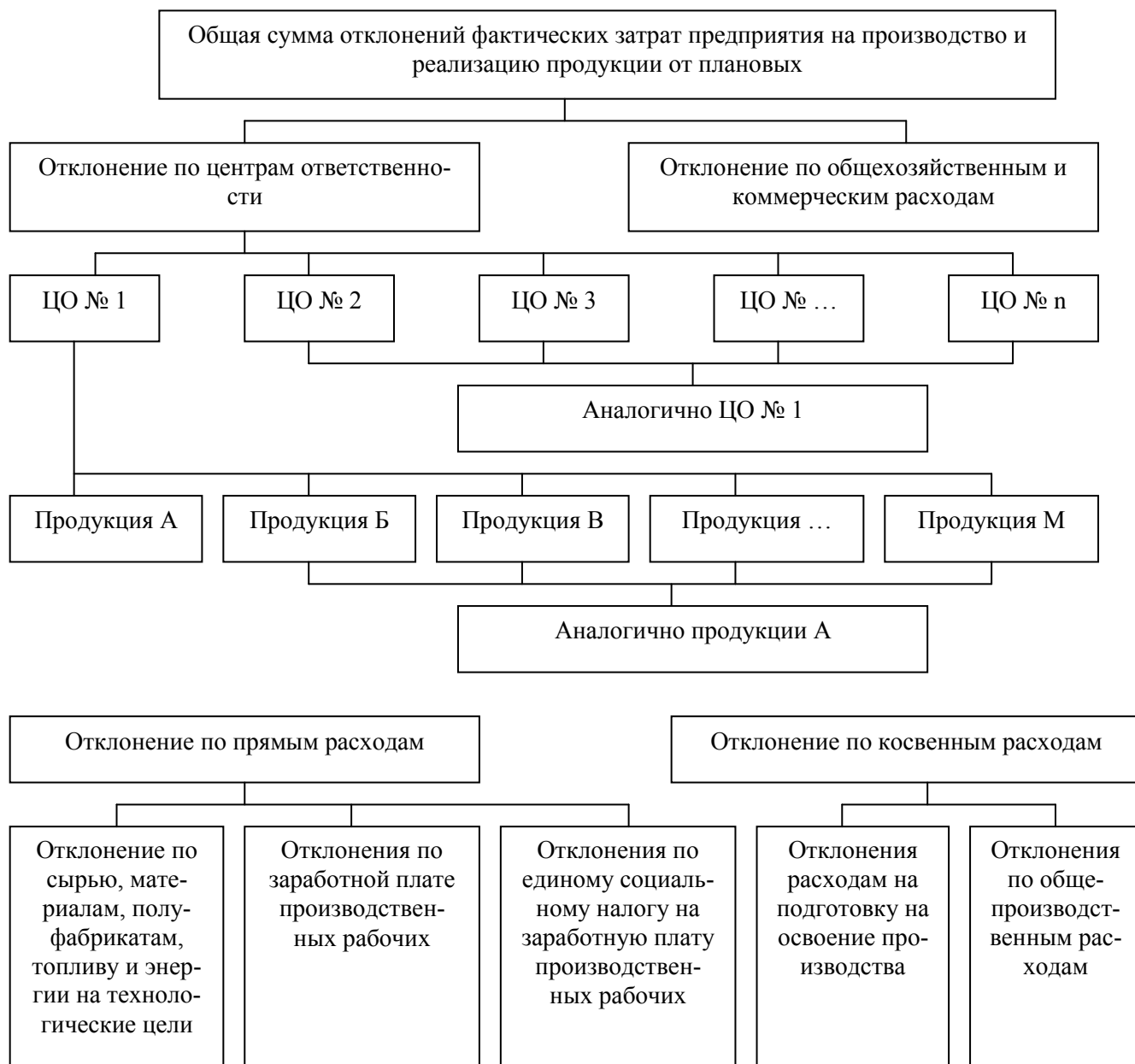


Рисунок 20 – Блок-схема расчета отклонений фактических затрат предприятия на производство и реализацию продукции от плановых значений

На выходе должен появиться сводный отчет о затратах предприятия в целом. Такой подход дает возможность аргументировано обосновать причины отклонений фактических величин от предусмотренных плановыми заданиями.

Платформой для создания методического обеспечения системы контроля учета затрат должно быть правильное определение центров ответственности затрат, и

уже непосредственно по определенным центрам ответственности будут осуществляться управленческие мероприятия, направленные на оптимизацию отдельно взятых элементов затрат предприятия (материальные ресурсы; оплата труда; амортизационные отчисления и прочие затраты).

В научной литературе изучению экономической категории центра возникновения затрат на сегодняшний день уделяется значительное внимание, так как данная категория имеет непосредственное значение для эффективного управления затратами в целом по промышленному предприятию. Под центром возникновения затрат понимается производственная или обслуживающая производство структурная единица, отвечающая за выполнение определенных функций, эффективность которых определяется конкретным составом затрат и принятием операционных управленческих решений. С этой точки зрения при ведении управленческого учета такие центры затрат принято детализировать в качестве объектов учета – для более точной калькуляции и осуществления внутреннего контроля за издержками предприятия по цехам, участкам, отделам и другим подразделениям, следовательно, в целом по хозяйствующему субъекту. Кроме того, подобное разделение на центры затрат дает возможность распределения косвенных издержек, особенно связанных с обслуживанием производственных мощностей и в связи с растущей реализацией выпускаемой продукции.

Таким образом, при создании системы контроллинга наибольшее значение приобретает логичность и правильность выделения мест возникновения затрат. Для каждого предприятия при создании системы контроллинга следует определить конкретно свои структурные единицы, например, цех, участок, бригаду, рабочее место и т.д. И уже на основании выявленных мест возникновения затрат возможно осуществление планирования, нормирования и учета производственных расходов с целью проведения анализа и принятия эффективных управленческих решений.

Вывод по разделу два. На основании проведенного анализа существующей системы управления затратами можно сделать следующие выводы:

1. Структура управления предприятием характеризуется как многоуровневая с высокой степенью централизации. Недостатком данной системы управления является значительная зарегламентированность и небольшое количество полномочий в низовых звеньях управления. Это затрудняет формирование центров ответственности и определение круга задач, решаемых в них.

2. Анализ структуры себестоимости основных видов продукции подтверждает особенности дорожно-строительного производства как материалоемкого и энергоёмкого. Доля материальных затрат в себестоимости продукции достигает до 85 %. Материальные потоки жестко связаны с производством и реализацией асфальта горячего типа «А», «Б», «В» и холодного типа «Вх», что предъявляет повышенные требования к технологической дисциплине.

3. Сложившаяся система учёта затрат и планирования направлена на использование прошлых затрат по видам продукции и калькулирование себестоимости единицы продукции. Руководители получают информацию о прошлых, свершившихся, исторических затратах, повлиять на которые не представляется возможным.

4. Все операции по формированию фактических затрат осуществляет главная бухгалтерия, а планирование – экономическое управление, что делает весь процесс учёта и планирования длительным во времени, вызывает многократное дублирование информации, а всю систему учёта неэффективной. Исправить положение можно путём перераспределения полномочий между функциональными службами и по уровням управления.

5. Сдерживающим фактором построения эффективной системы управления затратами (планирование, учёт, контроль, анализ) является обработка огромного массива информационных данных в процессе планирования и учёта, а постоянно меняющаяся организационная структура управления предприятием затрудняет организовать хорошо отлаженную систему информационных потоков между структурными подразделениями.

6. Для обеспечения эффективности применения контроля затрат в управлении ООО «ЧАЗ», необходимо разработать систему контроллинга затрат. В рамках предлагаемого комплексного подхода к контроллингу затрат управленческие решения должны приниматься, исходя из: 1) анализа затрат ресурсов на выбранные объекты затрат; 2) анализа потребления ресурсов операциями. Предлагаемые рекомендации позволяют контроллерам обеспечить менеджмент предприятия исчерпывающей информацией для определения целесообразности принимаемых стратегических решений, а также для адекватного выбора из имеющихся альтернатив наиболее эффективного способа достижения стратегических целей предприятия.

3 РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ КОНТРОЛЛИНГА ЗАТРАТ ООО «ЧЕЛЯБИНСКИЙ АСФАЛЬТНЫЙ ЗАВОД»

3.1 Методика контроллинга затрат на предприятии

В условиях усиления конкуренции эффективное управление ресурсами промышленной организации, то есть контроллинг затрат, приобретает решающее значение.

В соответствии с комплексным подходом к контроллингу затрат формирование методики заключается в выделении следующих этапов применения контроллинга затрат:

- I. Постановка цели контроллинга затрат.
- II. Выбор объекта анализа в системе контроллинга затрат.
- III. Применение системы затрат.
- IV. Уточнение перечня операций и формирование стоимости их осуществления.
- V. Определение способа достижения целевых значений ключевых показателей эффективности (КПЭ).
- VI. Расчет затрат на поддержание инициатив для достижения целевых значений КПЭ.
- VII. Разработка системы мотивации персонала.

Этапы методики контроллинга затрат на предприятии в рамках процессного подхода к управлению, а также описание их функциональных характеристик и информационных взаимосвязей представлены на рисунках 21 и 22.

Так, согласно предложенной методике на рисунке 21 началу контроллинга затрат в организации предшествуют обязательные условия: должны быть утверждены миссия, видение, стратегия деятельности, определены доля и сегмент занимаемого рынка и этап жизненного цикла организации.

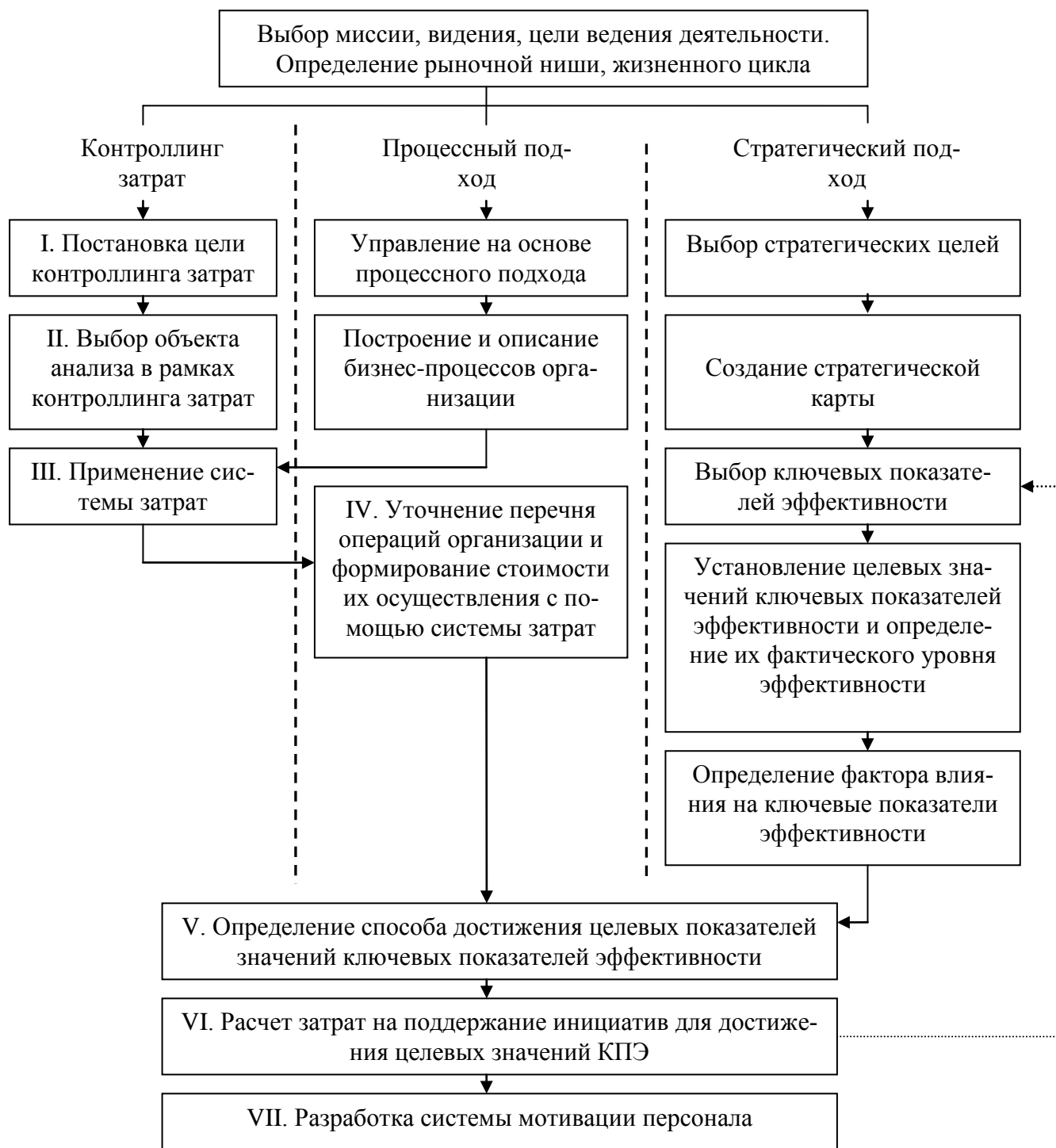


Рисунок 21 – Методика контроллинга затрат ООО «ЧАЗ»

Описание каждого из этапов методики контроллинга затрат представлено ниже.

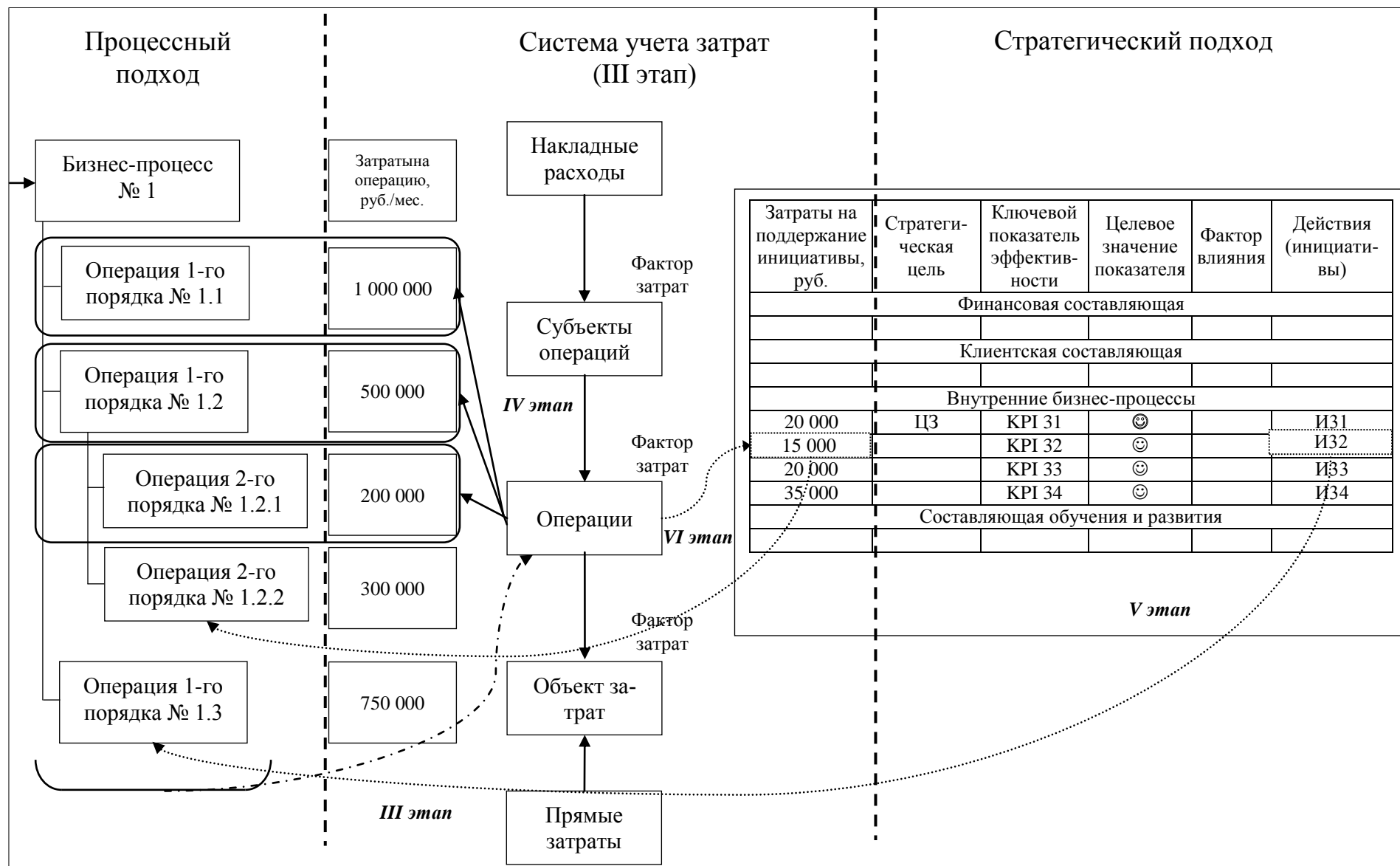


Рисунок 22 – Комплексная схема контроллинга затрат при процессном подходе к управлению производственным предприятием

I. Постановка цели контроллинга затрат

Основная цель контроллинга затрат – обеспечение информационной поддержки менеджмента при принятии оперативных и стратегических управленческих решений.

Первый этап предлагаемой методики начинается с постановки целей контроллинга затрат, в соответствии с видами управленческих решений, примеры которых представлены в таблице 25.

Таблица 25 – Выбор цели контроллинга затрат в соответствии с видами управленческих решений

Цель контроллинга затрат	Виды управленческих решений
Анализ бизнес-процессов, операций	Реинжиниринг бизнес-процессов
Анализ продукции	Расчет себестоимости продукции
Анализ каналов снабжения	Установление ценовой политики
Анализ мероприятий, проектов	Определение эффективности мероприятий
Анализ организационных структур организации	Анализ эффективности принимаемых менеджментом решений

От выбора целей контроллинга затрат зависят:

- цели системы распределения затрат (таблица 26);
- выбор ключевых показателей эффективности (КПЭ);
- выбор объектов затрат (рисунок 23).

Таблица 26 – Выбор цели применения системы затрат в соответствии с поставленной целью контроллинга затрат

Цель контроллинга затрат	Цель применения системы затрат
Анализ бизнес-процессов	Реинжиниринг бизнес-процессов
Анализ продукции	Определение рентабельности клиента
Анализ каналов снабжения	Установление ценовой политики
Анализ мероприятий	Определение эффективности мероприятий
Анализ организационных структур организации	Анализ эффективности принимаемых менеджментом решений

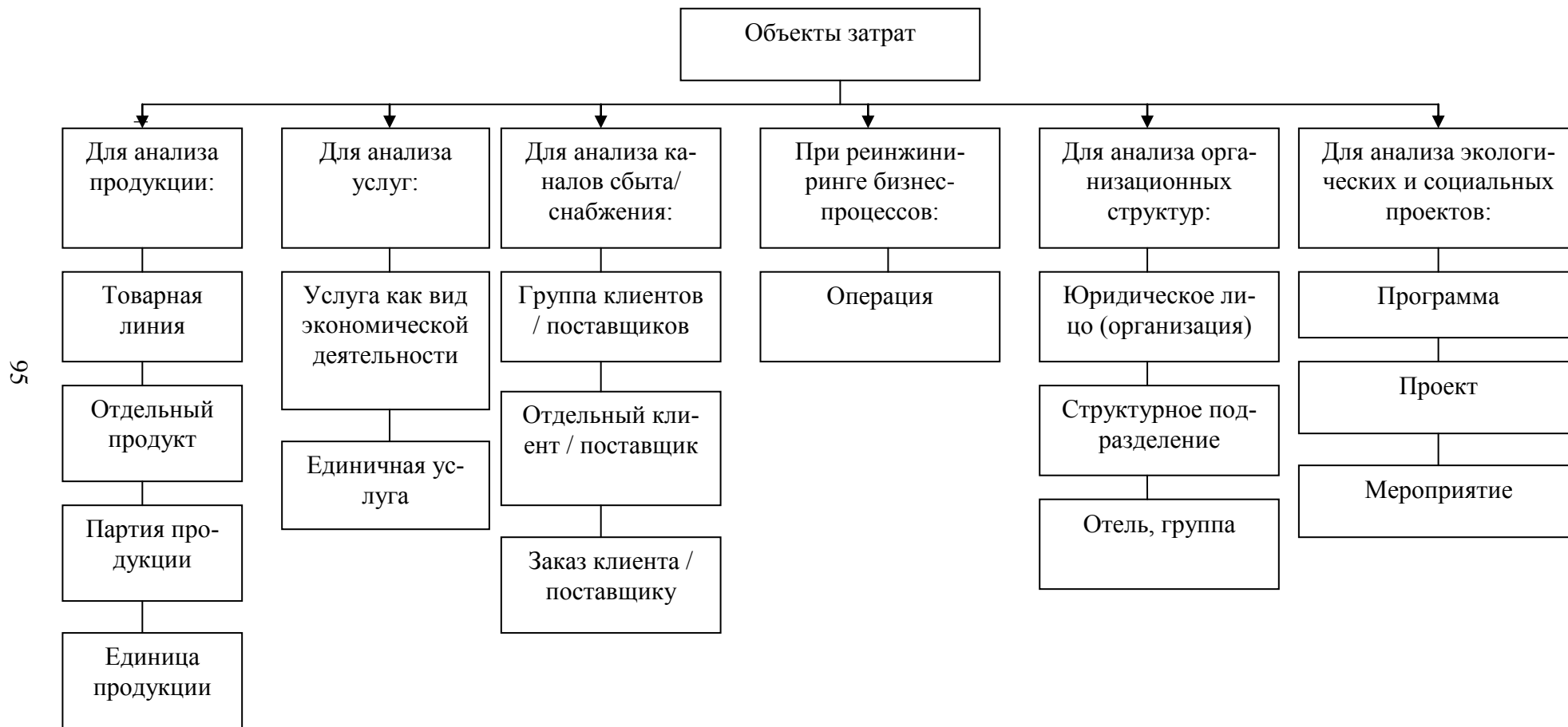


Рисунок 23 – Классификация объектов затрат

II. Выбор объекта анализа в рамках контроллинга затрат.

Объект – затраты отдельной экономической системы (целостный хозяйствующий субъект или отдельное структурное подразделение крупного предприятия). Соответствует объекту, выбранному для анализа в системе затрат. Необходимо отметить тот факт, что выделение процессов организации должно протекать независимо от начала формирования системы контроллинга затрат (центральная и правая части рисунка 21). Однако к началу третьего этапа контроллинга затрат менеджмент компании должен обладать описанием деятельности всей организации с помощью системы процессов, так как данный подход лежит в основе применения системы затрат на предприятии.

Применение менеджментом предприятия процессного подхода к управлению позволяет описать деятельность всей организации с помощью бизнес-процессов и осуществить их декомпозицию, фрагмент которой представлен в левой части рисунка 22. Для целей контроллинга затрата предлагается выделение не более двух уровней декомпозиции – на операции 1-го и 2-го порядков.

На практике для построения системы учета затрат рекомендуется выделять от 10 до 30 операций [34, 35]. Однако деятельность любой крупной организации, с количеством сотрудников более 100 человек, скорее всего, будет включать около 10 бизнес-процессов, каждый из которых будет состоять минимум из 3–5 операций 1-го порядка. На данном этапе контроллинга затрат предлагается использовать разработанную структуру бизнес-процессов организации и не ограничиваться предложенными количественными рамками в целях подготовки информации для анализа существующих операций на следующем этапе контроллинга затрат.

Процесс создания структуры организации на основе бизнес-процессов выходит за рамки контроллинга затрат, поэтому не будем углубляться в технические вопросы их создания. Нас интересует экономическая сторона операций – стоимость затраченных при их выполнении ресурсов.

III. Применение системы затрат (центральная часть рисунка 22). Перечень всех результатов применения системы затрат (третий этап на рисунке 21 и центральная часть рисунка 22).

IV. Уточнение перечня операций организации и формирование стоимости их осуществления с помощью системы затрат (рисунок 24).

Одним из результатов применения системы затрат является уточнение перечня операций организации (в том числе выявление дублирующих действий и операций процессов) и предоставление точной и актуальной информации по ресурсным затратам на осуществление каждой операции на четвертом этапе методики.

Однако наличие лишь стоимости осуществления операций не предоставляет менеджерам информации о необходимости их изменения или отказа от их выполнения. Например, операции, осуществляемые бухгалтерией или экономической службой, напрямую не приносят прибыли, не увеличивают ценность продукта, однако отказ от них невозможен вследствие их необходимости в общем процессе управления организацией. Так, после исключения дублирующих действий и операций из бизнес-процесса перед менеджером (владельцем бизнес-процесса) возникает задача выбора тех операций, которые в первую очередь требуют анализа для поиска путей повышения эффективности своего бизнес-процесса и хозяйственно-экономической деятельности всего предприятия. С другой стороны, система затрат позволяет принимать менеджменту определенные решения как стратегического, так и оперативного характера, однако сама система учета затрат не предоставляет последовательности действий сотрудников организации для их реализации.

Эту проблему контроллинга позволяет решить применение стратегического подхода, этапы которой представлены в правой части рисунков 21 и 22.

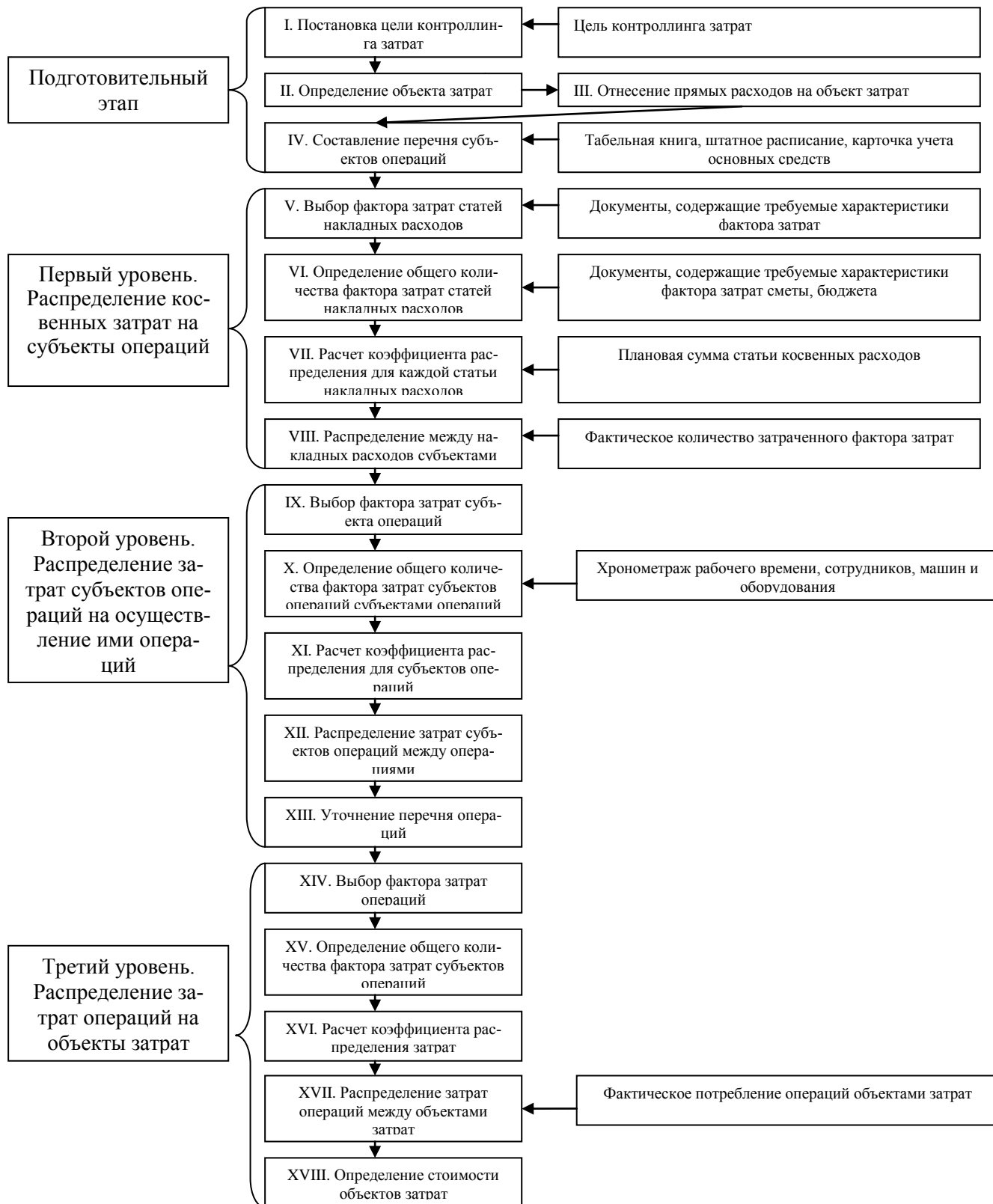


Рисунок 24 – Методика применения системы затрат в рамках контроллинга затрат

Стратегический подход является передовым инструментом менеджмента для анализа эффективности деятельности, а также декомпозиции стратегических целей. На первый взгляд, создание целостной стратегической карты стратегического подхода лежит за рамками контроллинга затрат организации: в зависимости от установленной менеджментом компании стратегии для четырех составляющих системы выбирается ряд стратегических целей, между которыми должна быть установлена причинно-следственная связь. Однако достижение стратегических целей осуществляется через постановку определенных задач и выполнения ряда действий и мероприятий сотрудниками организации, что ведет к затратам ресурсов на их достижение. Выявление необходимого количества ресурсов, а также отслеживание некоторых показателей эффективности лежит в области контроллинга затрат.

Основной задачей применения стратегического подхода является декомпозиция выбранной стратегии организации до действий рядовых сотрудников. Так на основе причинно-следственной связи устанавливаются стратегические цели для всех составляющих стратегического подхода (финансы, внутренние процессы, персонал), обеспечивающих достижение выбранной стратегии.

Далее для каждой цели выбираются ключевые показатели эффективности (КПЭ). Они позволяют отслеживать ход реализации стратегии и корректировать ее в соответствии с изменяющимися условиями, а также обеспечивают основу для планирования и оценки исполнения бюджета и деятельности каждого сотрудника.

При построении стратегического подхода применяется 20-25 КПЭ, распределенных по четырем составляющим (таблица 27).

Для каждого КПЭ менеджерами устанавливается целевое количественное значение, исходя из экономических соображений. Целевым значением признается количественное выражение ключевого показателя эффективности, достижение которого является основной целью деятельности исполнителей.

Предлагается ввести индикатор достижения целевого значения показателя эффективности. Применяя данный индикатор, можно преследовать разные цели:

Таблица 27 – Распределение количества показателей по составляющим

Составляющая ССП	Количество ключевых показателей эффективности, ед. (% общего числа показателей)
Финансовая	10 (40 %)
Внутренних бизнес-процессов	10 (40 %)
Обучения и роста	5 (20 %)
Всего показателей	25 (100 %)

1. Шифрование количественных данных.

Менеджер среднего либо высшего звена (владелец бизнес-процесса) будет владеть количественными значениями показателей затрат ресурсов на операции или весь бизнес-процесс, входящих в его компетенцию, а исполнители, отвечающие за их достижение, будут видеть цветное изображение какого-либо символа.

2. Упрощение восприятия информации.

К примеру, может использоваться три цвета: зеленый – целевое значение достигнуто, желтый – не достигнуто, а красный – критически плохой уровень показателя. В первую очередь, исполнитель или владелец будут обращать внимание на тот показатель, который имеет цвет, отражающий критически плохой уровень показателя эффективности.

Каждому КПЭ соответствует фактор влияния. Под факторами влияния подразумеваются «мероприятия по реализации стратегии, конкурентные возможности, результаты деятельности, которые каждая компания должна обеспечивать <...>, чтобы быть конкурентоспособной» [30].

Примеры факторов влияния:

- 1) факторы, зависящие от технологии (например, качество проводимых научных исследований);
- 2) факторы, относящиеся к производству (например, низкая себестоимость продукции);
- 3) факторы, относящиеся к реализации продукции (например, наличие точек торговли, принадлежащих компании);

4) факторы, относящиеся к маркетингу (например, аккуратное исполнение заказов покупателей);

5) факторы, относящиеся к профессиональным навыкам (например, компетентность в области дизайна);

б) факторы, связанные с организационными возможностями (например, уровень информационных систем) и другие [30].

V. Определить способ достижения целевых значений ключевых показателей эффективности.

В зависимости от факторов влияния устанавливаются инициативы – определенные действия сотрудников, что является пятым этапом контроллинга затрат, потребность в осуществлении которых возникает вследствие стремления достигнуть и удерживать целевое значение показателя эффективности.

Выбор данных действий осуществляется из перечня операций и процессов, выявленных благодаря применению процессного подхода к управлению и уточненных на четвертом этапе предлагаемой методики.

Так как действия являются составными частями операций первого или второго порядка, описанных при построении бизнес-процессов организации и затраты ресурсов которых точно подсчитаны с помощью системы затрат, то у менеджеров появляется возможность сравнения различных альтернатив и принятия обоснованных решений относительно способа достижения целевого значения ключевого показателя эффективности.

VI. Расчет затрат на поддержание инициатив для достижения целевых значений ключевых показателей эффективности

Достижение поставленных целей через выполнение определенных действий сотрудников требует затрат ресурсов, что и является частью контроллинга затрат.

Располагая точным числовым значением затрат на осуществление каждого отдельного действия или операции, контроллер может осуществлять расчет затрат на достижении или поддержании целевого значения КПЭ организации, что отражено на шестом этапе на рисунках 21 и 22.

Включение в общую схему величины затрат ресурсов на достижение целевого значения показателя эффективности (выполнение инициатив) позволит менеджерам принимать обоснованные решения относительно потребности в ресурсах для достижения или поддержания целевого значения эффективности. Распределение таких затрат будет иметь место при их потреблении и будет увеличивать затраты на определенные операции.

На основе имеющихся альтернатив для достижения выбранной стратегии и оценок затрат ресурсов на каждую из них делается экономическое обоснование выбора одного из вариантов, а также на седьмом этапе формируется система мотивации персонала.

VII. Разработка системы мотивации персонала

Мотивация – сложный процесс психологических размышлений и их применений менеджментом организации. От заинтересованности менеджеров и рядовых сотрудников зависят как процессы создания и внедрения любых нововведений, так и процессы их поддержания и улучшения. Мотивация персонала бывает:

- финансовой (премии, доплаты и иные денежные вознаграждения);
- нефинансовой (продвижение по службе, почетные грамоты, подарки и др.).

В системе показателей мотивация персонала предусмотрена как благодарность исполнителям, а в первую очередь – владельцам бизнес-процессов, за достижение целевых значений ключевых показателей эффективности: финансовых и нефинансовых.

Таким образом, предлагаемая методика позволяет контроллерам обеспечить менеджмент предприятия исчерпывающей информацией для определения целесообразности принимаемых стратегических решений, а также для адекватного выбора из имеющихся альтернатив наиболее эффективного способа достижения стратегических целей предприятия.

3.2 Применение системы контроллинга затрат на предприятии

С целью анализа наибольший интерес для нас представляли непроизводственные процессы, следовательно, было выбрано подразделение, осуществляемые процессы которого в большей степени связаны с процессами снабжения, сбыта, послепродажного обслуживания клиентов и проведением различных мероприятий по продвижению продукции.

Стратегическая цель ООО «ЧАЗ» направлена на повышение качества продукции, увеличение объема производства при сокращении соответствующих затрат. К основным целям ООО «ЧАЗ» относится следующее: увеличение прибыли, рост денежных поступлений, увеличение доли рынка, повышение качества продукции, расширение ее номенклатуры, развитие базы предоставления услуг.

В соответствии с имеющейся стратегической целью на первом этапе предложенной нами методики была поставлена цель контроллинга затрат – определение рентабельности обслуживания отдельных клиентов и выявление факторов (причин), определяющих ее уровень.

Анализируемое обособленное структурное подразделением ООО «ЧАЗ» располагается в арендуемом офисе и имеет арендуемый склад. Часть затрат (такие как освещение, отопление, охрана помещений) включены в стоимость содержания.

Подразделение расходует значительное количество средств на получение товара от поставщика, доставку сформированных заказов до клиентов ООО «ЧАЗ» производит самостоятельно. Детальная расшифровка статей затрат организации представлена в таблице 28.

Второй этап методики контроллинга затрат заключается в выборе объекта затрат. Так, объекты – это все то, что относится к деятельности организации и требует обособленного измерения понесенных расходов.

Таблица 28 – Структура затрат подразделения ООО «ЧАЗ», руб.

№	Статья затрат		Итого затрат, руб.	Февраль	Март	Апрель
1	Заработная плата					
	11	торгового представителя	91000	27000	29000	35000
	12	первого помощника	63000	21000	21000	21000
	13	второго помощника	67000	19000	21000	27000
	14	первого представителя	48000	15000	16000	17000
	14	второго представителя	51000	15000	17000	19000
2	Транспортные расходы					
	21	Грузовая компания	23500	7350	8100	8050
	22	Наемный транспорт на получение груза	4500	1500	1500	1500
	23	Наемный транспорт на доставку товара клиентам	0	–	–	–
	24	ГСМ по транспорту (на доставку товара клиентам)	15260	4750	5170	5340
3	Телефонная связь					
	31	Офисные телефоны	4500	1500	1550	1450
	32	Телефон торгового представителя	2000	700	550	750
4	Расходы на поддержку электронной связи с контрагентами					
	41	Оплата карты Интернет	1000	500	500	–
	42	Программное обеспечение	1000	1000	–	–
5	Прочие расходы					
	51	на бумагу	2500	2500		–
	52	на заправку картриджей	1800	1800	–	–
6	53	на упаковочный материал	700	700	–	–
	Арендная плата					
	61	Офис	15000	5000	5000	5000
	62	Склад	24000	8000	8000	8000
Всего затрат, руб.			415760			

В соответствии с предложенной классификацией объектами затрат могут быть:

1. Обособленные структуры организации: производственные цеха, отделы сбыта, филиалы и представительства и другие.

2. Продукция, выпускаемые организацией: товары, услуги.

3. Производственные процессы, осуществляемые на предприятии: сверление отверстий, сборка.

4. Сторонние организации: клиенты, поставщики.

5. Осуществляемые мероприятия, проекты.

В данной работе объектами анализа затрат являются клиенты ООО «ЧАЗ»:

- строительные и дорожно-строительные компании;
- добывающие и перерабатывающие компании (нефть, газ, другие полезные ископаемые);
- обслуживающие организации (коммунальные и др.);
- производители товаров и услуг;
- дорожные фонды (частные и государственные);
- дорожные организации (частные и государственные).

Регионы присутствия:

- Северо-Западный регион (Санкт-Петербург, Ленинградская область);
- Центральный регион (Москва, Московская область, Нижний Новгород, Нижегородская область, Самара, Самарская область);
- Уральский регион (Пермь, Екатеринбург, Челябинск);
- Иркутская область (Иркутск);
- Республика Бурятия (Улан-Удэ);
- Казахстан (Астана, Алматы, Актау);
- Киргизия (Бишкек);
- Республика Бурятия (Улан-Удэ);
- Дальний восток (Владивосток, Хабаровск, Советская Гавань);
- Ханты-Мансийский автономный округ (Когалым);
- Ямало-Ненецкий автономный округ (Ноябрьск);
- Архангельская область (Коряжма) и др.

Основные производственные процессы сосредоточены на заводе в пос. Федоровка г. Челябинска. Далее приведем перечень бизнес-процессов ООО «ЧАЗ»:

I Производственные процессы.

A Маркетинг и продажи.

1 Продвижение продукции:

1.1 Запрос рекламной продукции у поставщика;

- 1.2 Прием информации от поставщика через интернет;
- 1.3 Обработка полученной информации;
- 1.4 Распечатка и размножение рекламной информации;
- 1.5 Прием, хранение и учет рекламных буклетов, пробников на складе компании;
- 1.6 Формирование рекламных пакетов;
- 1.7 Рассылка рекламной информации для покупателей через интернет;
- 1.8 Оповещение клиентов компании о проводимых акциях и подарках;
- 1.9 Доставка пакетов с рекламой до клиентов.
- 2 Обработка потребительских заказов:
 - 2.1 Прием заявок через интернет, их печать на бумаге;
 - 2.2 Прием заявок по телефону, запись на бумажный носитель;
 - 2.3 Выписывание накладных в программе «1С: Предприятие»;
 - 2.4 Подписание, скрепление накладных;
 - 2.5 Составление путевого листа на доставку товара клиентам.
- Б Производство и доставка.
 - 1 Планирование закупки и приобретение необходимых ресурсов:
 - 1.1 Формирование заявки на товар и ее отправка через интернет поставщику;
 - 1.2 Уточнение заявки на товар;
 - 1.3 Доставка груза от поставщика;
 - 1.4 Получение груза со склада транспортно-грузовой компании;
 - 1.5 Прием перемещения товарно-материальных ценностей (ТМЦ) от поставщика.
 - 2 Преобразование ТМЦ компании в товар для клиентов:
 - 2.1 Формирование заказов клиентов на складе компании.
 - 3 Доставка продукции клиентам:
 - 3.1 Погрузка товара;
 - 3.2 Доставка заказов клиентам;
 - 3.3 Отбор и обучение распространителей;

3.4 Проведение акций.

2 Отклик на запросы клиентов:

2.1 Работа с жалобами клиентов.

II Управленческие и вспомогательные процессы.

A Управление персоналом.

1 Управление персоналом:

1.1 Управление персоналом.

Б Управление информационными ресурсами.

1 Обеспечение передачи информации и коммуникации:

1.1 Обеспечение антивирусной защиты персонального компьютера;

1.2 Установка специальных программ для электронного обмена накладными с клиентами.

В Управление финансовыми и физическими ресурсами.

1 Управление финансовыми ресурсами:

1.1 Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности.

2 Обработка финансовых и бухгалтерских транзакций:

2.1 Обработка товарных накладных и счетов-фактур.

3 Составление отчетности:

3.1 Составление ежемесячных отчетов по продажам;

3.2 Составление отчетов по работе распространителей.

4 Проведение внутренних проверок:

4.1 Проведение ревизии на складе компании.

Всего в подразделении выделено тридцать пять операций низшего уровня.

Необходимо отметить тот факт, что данное процессное построение на предприятии используется лишь для установления полномочий и ответственности между структурными подразделениями, а также между персоналом. К тому же для осуществления процессов планирования, учета и анализа применяются традиционные системы распределения, не связанные с описанными выше процессами.

Была поставлена задача по осуществлению анализа деятельности данного подразделения для уточнения перечня процессов, приведения его в соответствии с предложенной классификацией в целях дальнейшего применения как основы при разработанной системе методики контроллинга затрат.

Выполнению третьего этапа методики контроллинга затрат соответствует осуществление расчетов в системе затрат.

В соответствии с целью контроллинга затрат по определению рентабельности производства и реализации продукции и выявлению факторов (причин), определяющих ее уровень, была поставлена цель применения системы затрат – расчет данных показателей.

Необходимо отметить тот факт, что при принятии любого решения относительно выбранного объекта затрат прямые затраты предприятия (производственная себестоимость проданной продукции) не несет информационной нагрузки, следовательно, приниматься во внимание не должны, и шаг 3 усовершенствованной методики системы затрат будет пропущен.

Данные затраты могут быть адекватно распределены системой затрат между объектами затрат, например, при расчете рентабельности отдельных продукции или торговых марок.

Перечень субъектов операций, необходимый для дальнейшего распределения затрат, составляется на основе анализа, проведенного при описании процессов предприятия:

- 1) руководитель подразделения;
- 2) первый помощник руководителя – торговый представитель;
- 3) второй помощник руководителя – торговый представитель.

На этапе применения усовершенствованной системы затрат переходим к определению себестоимости процессов на основе факторов затрат на ресурсы. Факторы стоимости ресурсов связывают затраты ресурсов с выполняемыми процессами (операциями).

Полученные данные представлены в таблицах 29, 30, 31 и 32 соответственно.

Таблица 29 – Анализ потребления канцелярских товаров субъектами операций при выполнении действий

Операция	Потребление ресурса, %
Снабжение клиентов предприятия рекламной информацией	10
Обработка потребительских заказов	80
Обеспечение продвижения новой продукции	5
Порча бумаги (не распределяется между объектами затрат)	5
Всего	100

Таблица 30 – Анализ потребления услуг стационарной связи

Операция	Потребление ресурса, %
Снабжение клиентов компании рекламной информацией	5
Обработка потребительских заказов	70
Обеспечение продвижения новой продукции	5
Управление персоналом	5
Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности	5
Составление отчетности	10
Всего	100

Таблица 31 – Анализ потребления услуг мобильной связи

Операция	Потребление ресурса, %
Обеспечение продвижения новой продукции	5
Управление персоналом	70
Работа с клиентами по ПДЗ	10
Прочее (не распределяется между объектами затрат)	15
Всего	100

Таблица 32 – Анализ потребления услуг интернет-провайдеров

Операция	Потребление ресурса, %
Снабжение клиентов компании рекламной информацией	75
Обработка потребительских заказов	10
Интернет-«спам» (не распределяется между объектами)	15
Всего	100

Затраты на офис и склад распределяются между процессами через субъектов операций при выполнении ими действий и мероприятий пропорционально фактору времени. Для распределения затрат на аренду необходимо найти ставку распределения накладных расходов. Она подсчитывается путем деления стоимости

содержания склада или офиса на количество часов работы всех сотрудников на складе или в офисе компании соответственно (таблица 33).

Таблица 33 – Ставка распределения затрат на аренду помещений по процессам

	Время работы сотрудников, час / неделя				Количество часов работы всех сотрудников за рассматриваемый период	Заграты на аренду, руб.	Ставка распределения затрат	Размерность ставки распределения затрат
	руководитель	первый помощник	второй помощник	Всего час/неделя				
Офис	35	21	2,5	58,5	702	15000	21,37	руб. / час работы в офисе
Склад	3	13	14,5	30,5	366	24000	65,67	руб. / час работы на складе

Из расчетов, предложенных в таблице 36, следует, что стоимость содержания офиса и склада будет распределена между отдельными процессами в зависимости от времени работы сотрудников, и каждый час будет оценен в размере 21,37 руб. и 65,57 руб. соответственно.

Затраты на оплату труда работников распределяется между процессами пропорционально затратам времени на выполнение данных процессов. Расчеты ставок распределения представлены в таблице 34.

Таблица 34 – Нахождение ставок распределения затрат на оплату труда по процессам

Стоимость основного персонала организации, руб./час			
Сотрудник	Фонд заработной платы (за период), руб.	Время работы (за 3 месяца), час	Ставка распределения, руб. / час
Руководитель	91000	456	200
Первый помощник	63000	408	154
Второй помощник	67000	414	162

При отнесении затрат персонала на конкретный процесс (операцию), в котором они принимают участие, часы работы этих сотрудников умножаются на ставку распределения.

Необходимо отметить, что применение системы затрат обуславливает причинно-следственное распределение затрат по процессам, а не условное, как это происходит при традиционном распределении затрат. Факторы затрат для каждой выделенной операции представлены в таблице 35.

Таблица 35 – Факторы распределения затрат ресурсов между операциями

Затрат ресурсов	Фактор затрат на ресурсы
Заработная плата торгового представителя	Пропорционально часам работы
Заработная плата первого помощника	Пропорционально часам работы
Заработная плата второго помощника	Пропорционально часам работы
Заработная плата медицинских представителей	Пропорционально часам работы
Грузовая компания	Прямое отнесение на процесс
Наемный транспорт на получение груза	Прямое отнесение на процесс
ГСМ (на доставку товара клиентам)	Пропорционально часам работы второго помощника на автомобиле
Офисные (стационарные) телефоны	Коэффициент потребления
Телефон торгового представителя	Коэффициент потребления
Оплата карты Интернет	Коэффициент потребления
Программное обеспечение (антивирус)	Коэффициент потребления
Расходы на бумагу	Коэффициент потребления
Расходы на заправку картриджей	Коэффициент потребления
Расходы на упаковочный материал	Прямое отнесение на процесс
Содержание офиса	Пропорционально часам работы основных работников
Содержание склада	Пропорционально часам работы основных работников

Наличие затрат ресурсов и причин их возникновения (факторов затрат) позволяет осуществить их распределение между осуществляемыми процессами и операциями анализируемого хозяйствующего субъекта. Вычисления были произведены в программном продукте Microsoft Excel (что подтверждает возможность применения усовершенствованной методики системы затрат даже в малых организациях) и представлены в таблице 36.

Таблица 36 – Перечень процессов (операций) и затрат ресурсов на их осуществление

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
I. Маркетинг и продажи			
1. Продвижение продукции			
011	– Запрос рекламной продукции у поставщика	Рекламная продукция (пробники, буклеты, пакеты, подарки) запрашивается у поставщика электронным письмом (при заказе товара) или по телефону. Затраты малы, можно включить в операцию «Заказ ТМЦ у поставщика».	R11 (10 мин в месяц), R41 (5 мин. в месяц)
012	– Прием информации от поставщика через Интернет	Информационные электронные письма (по акциям, обновлению продукции, выходящей рекламе на телевидении, газетах) приходят от поставщика ежедневно через Интернет. Получение данных в большом объеме потребляет ресурс «Интернет карта», зависит от времени нахождения в сети Интернет.	R41 (70 %), R11 (15 мин. в неделю), R42 (70 %)
013	– Обработка поступившей по сети Интернет информации от поставщика	Пришедшие письма прочитываются, сортируются для дальнейшего хранения и пользования.	R11 (5 мин в день)
014	– Печать и размножение рекламной информации	Информационные сообщения с компьютера распечатываются на бумажных носителях, далее размножаются на ксероксе.	R12 (30 мин. в неделю), R51, R52
015	– Прием, хранение и учет рекламных буклетов, пробников на складе компании	Рекламные материалы (буклеты, пробники, подарки) доставляются с основным грузом от поставщиков, их прием и хранение осуществляется также как и основного товара.	Целесообразно затраты не выделять из операции по приему ТМЦ
016	– Формирование рекламных пакетов (набор из буклетов и пробников), осуществляемый как в офисе, так и на складе	Носит периодический характер, осуществляется во время формирования заказов клиентов.	R12, R13. Целесообразно не выделять из расходов на операцию «формирование заказов клиентов»
017	– Рассылка рекламной информации клиентам по сети Интернет	Рассылка осуществляется на электронные адреса всех офисов клиентов после обработки полученной рекламной информации от поставщиков два раза в месяц.	R11 (2 ч в неделю), R41 (5 %), R42 (5 %)
018	– Оповещение клиентов компании по телефону о проводимых рекламных акциях и наличии подарков	Осуществляется при запросе заказа от клиента по телефону.	R12 (30 мин в неделю), R31 (процент от длительности разговоров по телефону)
<p>Вывод: 011, 015, 016, 019 – тяжело выделить из затрат на другие операции, связанные с получением заказов от поставщиков, формирование товара и его доставку клиентам.</p> <p>Оставшиеся операции (012, 013, 014, 017, 018) следует объединить в один процесс: «Снабжение клиентов компании рекламной информацией».</p> <p>Затраты: R11 (2 ч 30 мин в неделю), R12 (1 ч в неделю), R31 (5 %), R41 (75 %), R42 (75 %), R51 (10 %), R52 (10 %), R61 (% от R11, R12).</p>			

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
2. Обработка потребительских заказов			
021	– Прием заявок посетителем Интернет, их распечатка на бумаге	Часть покупателей организации присылают заказы в виде электронных писем, с другими фирмами налажен электронный документооборот через специализированные программные продукты. Время пользования сетью Интернет при получении таких заявок мало; полученные заявки распечатываются на бумаге. Затраты на бумагу и картридж слишком малы; их не учитывать.	R11 (2 ч 30 мин в неделю), R61, R41 (10 %), R42 (10 %)
022	– Прием заявок по телефону, запись на бумажный носитель (либо по факсу – в редких случаях)	Девять из десяти заказов поступают от клиентов при осуществлении исходящих звонков по телефону, в десяти процентах – инициатива исходит от клиентов. Функция возлагается на первого помощника, однако может выполняться руководителем (7 % от общего количества принятых заказов по телефону) и вторым помощником (процент от общего количества принятых заказов незначительный; не учитывать).	R11 (30 мин в неделю), R12 (10 ч в неделю), R31, R61
023	– Выписывание накладных в программе «1С: Предприятие»	Выписывание накладных осуществляется непосредственно после приема заявок от клиентов. Выполняется либо руководителем (в 80 %), либо первым помощником (в 20 %).	R11 (8 ч в неделю), R12(3 ч 30 мин в неделю), R51 (80 %), R52 (80 %), R61
025	– Составление путевого листа	После завершения формирования комплектов документов для клиентов все накладные вписываются в «путевые листы» – таблицы, на основании которых происходит доставка товаров клиентам по городу. В путевом листе указаны наименование клиента, адрес доставки, список накладных, по которым осуществляется передача ТМЦ, дополнительные задания.	Данную операцию логично объединить с операцией «подписание, скрепление накладных»
<p>Вывод: Все описанные операции имеют достаточный вес для включения их в процесс распределения затрат, их целесообразно объединить в одну укрупненную операцию: «Обработка потребительских заказов».</p> <p>Затраты на данную операцию следующие: R11 (13 ч в неделю), R12 (16 ч в неделю), R13 (2 ч 30 мин), R31 (70 %), R61, R51 (80 %), R52 (80 %), R41 (10 %), R42 (10 %), R61 (% от R11, R12, R13).</p>			
II. Производство и доставка			
1. Планирование закупки и приобретение необходимых ресурсов			
031	– Формирование заявки на товар и ее отправка через Интернет поставщику	Осуществляется руководителем один раз в две недели. Процесс состоит из вывода таблицы в программе «1С: Торговля и склад» по остаткам ТМЦ на складе и их движению за последний месяц, составления заказа на товар поставщикам в виде таблицы. Затраты на соединение по сети интернет незначительны.	R11 (30 мин в 2 недели), R61

Продолжение таблицы 36

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
032	– Уточнение заявки на товар	После составления заявки поставщикам на получение ТМЦ торговый представитель поддерживает связь по телефону с менеджерами компаний-поставщиков, уточняя наличие товара на складах поставщиков, время обработки заказов, день высылки груза со складов. Также руководитель запрашивает рекламную продукцию.	R11 (20 мин в две недели), R31 (% слишком маленький, можно не учитывать)
033	– Доставка груза от поставщиков	Менеджеры компаний- поставщиков подтверждают по телефону факт отправления заказанных товаров со своих складов. Услугу по доставке груза предоставляет транспортно- грузовая компания (до своего склада в г. Нижнем Новгороде). После поступления ТМЦ на склад транспортной компании, осуществляющей перевозку груза, данный факт сообщается по телефону сотрудникам организации.	R21 (100 %), Остальные затраты слишком малы, чтобы их учитывать
034	– Получение груза со склада транспортно-грузовой компании	После получения подтверждения факта нахождения груза на складе грузовой компании, второй помощник заказывает автомобиль «Газель» на доставку груза до склада организации, получает по документам пришедший груз, загружает в автомобиль, сопровождает водителя «Газели» с грузом до склада фирмы. На складе автомобиль разгружается силами первого и второго помощников, осуществляется поштучный подсчет ТМЦ и рекламной продукции, их расстановка по стеллажам.	R12 (4 ч в неделю), R13 (2 ч 30 мин в неделю), R22 (100 %)
035	– Прием перемещения ТМЦ от поставщиков	Руководитель либо его первый помощник получают электронные «приходные» документы от поставщиков по сети Интернет, отражают операции в программе «1С: Предприятие»	R11 (10 мин в 2 недели), R12 (10 мин в 2 недели). Затраты слишком малы
<p>Вывод: Все перечисленные операции целесообразно объединить в одну укрупненную операцию: «Планирование закупки и приобретение необходимых ресурсов». Затраты: R11 (30 мин в неделю), R12с (4 ч в неделю), R13с (2 ч 30 мин в неделю), R21 (100 %), R22 (100 %), R 61 (от R11), R62 (% от R12, R13).</p>			
2. Преобразование ТМЦ компании в продукт для клиентов			
041	– Формирование заказов клиентов на складе компании	Сотрудник фирмы, выписывая товарную накладную и счет- фактуру клиенту, выводит на печать и расходную накладную для склада. По данной складской накладной и осуществляется формирование клиентского заказа на складе компании.	R12 (6 ч в неделю), R13 (9 ч в неделю), R53 (100 %), R62 (% от R12 и R13)
<p>Вывод: операция по формированию подарков и рекламы для клиентов включена в операцию «Формирование заказов клиентов на складе компании», которую целесообразно считать отдельной операцией. Затраты: R12с (6 ч в неделю), R13с (9 ч в неделю), R53 (100 %), R62 (% от R12с и R13с).</p>			

Продолжение таблицы 36

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
3. Доставка продукции клиентам			
051	– Погрузка товара	Собранные заказы клиентов хранятся на складе компании не долгое время. Погрузка осуществляется вторым помощником и включает в себя сверку номеров вписанных в путевой лист накладных с номерами накладных, отображенных на коробках с товаром для клиентов, и непосредственно саму загрузку товара в автомобиль	R13 (2 ч в неделю)
052	– Доставка заказов клиентам	Доставка заказов до клиентов осуществляется вторым помощником на собственном автомобиле и наемным водителем-экспедитором по складам клиентов («точечная доставка»). В первом случае фирма оплачивает только стоимость бензина.	R13 (12 ч в неделю), R24 (100 %), R23 (100 %)
Вывод: Для упрощения расчетов операции 051 и 052 объединить в одну – «Доставка продукции клиентам».			
Затраты: R13д (14 ч в неделю), R24 (100 %), R23 (100 %).			
III. Обслуживание клиентов			
1. Предоставление послепродажного обслуживания			
061	– Проведение конференций	Данная операция включает в себя согласование с офисами клиентов графиков обучающих конференций по продаваемой продукции для персонала и их непосредственное проведение. Функция осуществляется двумя представителями, между которыми распределена вся клиентская база.	R14 (10 % от общего времени работы)
062	– Визиты к представителям организаций	Основной обязанностью представителей является обеспечение придвижения реализуемой продукции. Необходимыми направлениями работы являются визиты к представителям организаций с целью поддержания ассортимента, а также проведение бесед. Во время визитов решаются рабочие вопросы.	R14 (70 % от общего времени работы)
063	– Отбор и обучение распространителей	Отбором и наймом распространителей занимаются два представителя. Для вновь принятых на работу распространителей проводятся собрания и обучение. Организацию процесса выполняет второй помощник, а обучение – представители.	R14 (5 % от общего времени работы), R13 (2 ч в неделю), R61 (от R13)
064	– Проведение акций	Представители принимают заявки от клиентов на предоставление им распространителей, руководитель согласовывает время и сам факт проведения акций с центральными офисами. Далее рабочие вопросы решаются торговым и двумя м представителями. Оплата работы распространителей не включается в структуру затрат подразделения.	R11 (3 ч в неделю), R14 (10 % от общего времени работы), R31 (5 %), R32 (5 %), R51 (5 %), R52 (5 %)

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
2. Отклик на запросы клиентов			
065	– Работа с жалобами клиентов	<p>Жалобы клиентов подразделяются на следующие виды:</p> <ul style="list-style-type: none"> - неверное выполнение заказа; - истекающий срок годности на продукцию; - товарный брак; - недовольство проводимыми акциями. <p>Неверное выполнение заказа бывает трех видов: недостача заказанного товара, излишек в привезенном товаре, неверное наименование или серия товара. Вина в появлении данной ошибки исключительно лежит на работниках, собирающих заказ клиентов на складе компании. Ошибка устраняется путем замены (доставкой) необходимого наименования. Время на обработку и сборку на складе мало, доставка осуществляется в ближайшие три дня.</p> <p>Непроданный клиентами товар с истекающим сроком годности компания обменивает на аналогичный товар с достаточным сроком реализации. Возврат такого товара происходит редко. Данный товар менеджмент головного предприятия списывает с остатков и подразделение не несет при этом никаких убытков. Аналогичное описание процесса подходит и к возврату товарного брака клиентами. Недовольство клиентов проводимыми акциями связано с недостаточными профессиональными качествами распространителей. Компания без промедления реагирует на данные запросы клиентов и принимает меры по решению проблемы (от дополнительных бесед с распространителями до увольнения старых и найма новых распространителей).</p>	R11 (2 ч в неделю), R14 (5 %)
<p>Вывод: Всю работу по послепродажному обслуживанию клиентов можно разделить на два направления: продвижение общего товарного ассортимента фирмы и продвижение товарной линии. Операции:</p> <p>1. Предоставление послепродажного обслуживания (061, 062 и 065). Затраты: R14 (85 % от общего времени работы), R11 (2 ч в неделю), R61 (от R11).</p> <p>2. Обеспечение продвижения новой продукции (063 и 064). Затраты: R11 (3 ч в неделю), R13д (2 ч в неделю), R14 (15 % от общего времени работы), R31 (5 %), R32 (5 %), R51 (5 %), R52 (5 %), R61 (от R11).</p>			
IV. Подготовка кадров и управление персоналом			
1. Управление персоналом			
071	– Координация действий работников	<p>Координацию действий сотрудников подразделения осуществляет руководитель. Не смотря на то, что представители непосредственно подчиняются менеджеру отдела по работе с клиентами, их деятельностью руководит сотрудник представительства. Затраты время на объяснение конкретных задач подчиненным возможно выделить.</p>	R11 (5 ч в неделю), R31 (5 %), R32 (60 %)

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
Вывод: Выделить в отдельную операцию «Управление персоналом» (071). Затраты: R11 (5 ч в неделю), R31 (5 %), R32 (70 %), R61 (% от R11).			
V. Управление информационными ресурсами			
1. Обеспечение передачи информации и коммуникации			
072	– Обеспечение антивирусной защиты персонального компьютера	Обмен информацией с контрагентами осуществляется через сеть Интернет; для защиты от вирусов используется лицензионное программное обеспечение компании. Данная программа ставится на один персональный рабочий компьютер один раз в год.	Затраты распределить между другими операциям
073	– Установка специальных программ для электронного обмена накладными с клиентами	Для упрощения процессов получения заказов от клиентов, а также отражения и учета продукции клиентами, устанавливаются специализированное программное обеспечение (обычно по запросу клиентов фирмы). Затраты на установку данных продуктов разовые и не требуют постоянного последующего обслуживания. В рассматриваемом периоде описанные новые программы установлены не были.	Нет
Вывод: Не выделять как отдельную операцию.			
VI. Управление финансовыми и физическими ресурсами			
1. Управление финансовыми ресурсами			
074	– Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности (ПДЗ)	Данная операция включает в себя: - отслеживание ПДЗ по различным клиентам фирмы; - напоминание клиентам об оплате полученного товара (по телефону); - проведение переговоров с клиентами по вопросам возврата просроченных долгов.	R11 (3 ч в неделю), R12 (1 ч в неделю), R13 (30 мин в неделю), R31 (5 %), R32 (10 %)
Вывод: «Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности» (074). Затраты: R11 (3 ч в неделю), R12 (1 ч в неделю), R13д (30 мин в неделю), R31 (5 %), R32 (10 %), R61 (% от R11, R12).			
2. Обработка финансовых и бухгалтерских транзакций			
075	– Обработка товарных накладных и счетов-фактур	Обработка товарных накладных и счетов-фактур («живых» документов) осуществляется после их подписания клиентами фирмы и состоит в проверке целостности и правильности их подписания клиентами. В конце отчетного периода (каждый месяц) составляется реестр документов и проверяется наличие каждого документа. После устранения всех недочетов документы упаковываются и отправляются грузом в центральный офис предприятия.	R11 (3 ч в неделю), R12 (1 ч в неделю), R13 (1 ч в неделю)
Вывод: «Обработка товарных накладных и счетов-фактур» (075). Затраты: R11 (3 ч в неделю), R12 (1 ч в неделю), R13 (1 ч в неделю).			

Код процесса	Процесс (операция)	Описание процесса (операции)	Затраты ресурсов на процесс
3. Составление отчетности			
076	– Составление ежемесячных отчетов по продажам	Так как в программе «1С: Торговля и склад», в которой выписываются накладные на отпуск товара клиентам, отсутствуют адреса доставки (их фирма указывает отдельно, что связано с определенными ограничениями), то руководителем подразделения составляются отчеты по специальным формам по продажам. Отчеты высылаются ведущему менеджеру в офис предприятия. Обсуждение вопросов – по телефону.	R11 (2 ч в неделю), R12 (2 ч в неделю), R31 (10 %)
077	– Составление отчетов по работе распространителей	По работе распространителей руководитель составляет отчеты по продажам, которые отправляются по факсу в головной офис предприятия, на основании чего выдается заработная плата распространителям.	R11 (1 ч в неделю)
Вывод: Операция «Составление отчетности» (076, 077). Затраты: R11 (3 ч в неделю), R12 (2 ч в неделю), R31 (10 %), R61 (% от R11, R12).			
4. Проведение внутренних проверок			
078	– Проведение ревизии на складе	Ревизия на складе (поштучный пересчет товара, хранящегося на складе подразделения) производится один раз в два месяца. Процесс трудоемкий и занимает целый день работы руководителя и двух помощников	R11 (3 ч в месяц), R12 (3 ч в месяц), R13 (3 ч в месяц)
Вывод: Выделить как отдельную операцию «Проведение ревизии на складе»(078). Затраты: R11с (3 ч в месяц), R12с (3 ч в месяц), R13с (3 ч в месяц), R62 (% от R11с, R12с, R13с).			

В таблице 36 представлен перечень всех процессов и их детальная декомпозиция до операций второго порядка (с описанием действий). Каждой операции присвоен код (R11, R12 и т.д.). Затраты на ресурсы, распределяемые между операциями, тоже имеют цифровое обозначение. По каждому указанному в таблице 36 процессу (отмечены арабскими цифрами) сформулированы выводы относительно их уточнения, то есть составлен перечень укрупненных операций (указание значимых процессов и расшифровка потраченных на них ресурсов). Объем потребляемых ресурсов был найден путем суммирования затрат на операции.

Необходимо сделать несколько существенных замечаний по поводу уточнения перечня операций для проведения следующего этапа распределения затрат методом системы затрат. Проведенные расчеты позволяют определить стоимость затрат ресурсов при выполнении операций с высокой степенью точности, что связа-

но с уровнем детализации процессов организации. Однако при осуществлении расчетов, величина исходных значений для которых многократно превышает рассматриваемую нами ситуацию, можно понижать степень точности расчетов; при этом результаты оценок будут оставаться более адекватными, чем при применении традиционных систем распределения затрат ресурсов.

Одновременно с этим необходимо избегать создания всей системы затрат лишь на базе самых крупных процессов, игнорируя детали, которые можно разглядеть на уровне отдельных операций. Например, такой процесс, как снабжение, может оказаться достаточно неоднородным для того, чтобы распределить издержки между товарами, услугами или клиентами в соответствии с одним фактором затрат. Процессы в сфере снабжения могут включать операции по заказу материалов, их инспектированию, транспортировке, приему, переговорам с продавцами, их отбор и оплату полученных услуг. Каждой из этих операций может соответствовать уникальный фактор затрат.

Укрупнение операций должно осуществляться при возможности выбора адекватного фактора затрат; например, количество заказов на закупку товара не может отображать распределение всех затрат на снабжение. Подобное объединение не позволит определить различия в операциях, необходимых для заказа разных видов материалов у различных поставщиков в рамках разных партнерских отношений.

Операции необходимо объединять таким образом, чтобы оставалась возможность определить общую стоимость процесса. Операции с уникальными факторами затрат представляют базовую единицу для систем затрат. Они отражают различия в потреблении ресурсов при расчете различных объектов затрат, которые потребляют эти операции. Например, такие операции, как заказ, планирование поставок, прием, инспектирование, транспортировка и хранение материалов, переговоры с поставщиками и оплата счетов, будут объединены в процесс «снабжения». Анализ затрат на уровне процесса может применяться при реинжиниринге процессов.

Также менеджментом предприятия может проводиться сравнительный анализ себестоимости выполнения идентичных процессов на разных предприятиях или в различных организационных подразделениях, в целях их усовершенствования, повышения эффективности.

Благодаря осуществленному анализу, произведено уточнение перечня укрупненных операций, имеющих уникальные причины возникновения. Полученные результаты анализа операций предприятия представлены в таблице 37.

Таблица 37 – Уточненный перечень операций и потребляемых ими ресурсов

Операция	Потребляемые ресурсы
1. Снабжение клиентов компании рекламной информацией	R11 (2 ч 30 мин в неделю), R12 (1 ч в неделю), R31 (5 %), R41 (75 %), R42 (75 %). R51 (10 %), R52 (10 %), R61 (% от R11, R12)
2. Обработка потребительских заказов	R11 (13 ч в неделю), R12 (16 ч в неделю), R13 (2 ч 30 мин), R31 (70 %), R61, R51 (80 %), R52 (80 %), R41 (10 %), R42 (10 %), R61 (% от R11, R12, R13)
3. Планирование закупки и приобретение необходимых ресурсов	R11 (30 мин в неделю), R12с (4 ч в неделю), R13с (2 ч 30 мин в неделю), R21 (100 %), R22 (100 %), R61 (от R11), R62 (% от R12, R13)
4. Формирование заказов клиентов на складе компании	R12с (6 ч в неделю), R13с (9 ч в неделю), R53 (100 %), R62 (% от R12с и R13с)
5. Доставка продукции клиентам	R13а (14 ч в неделю), R24 (100 %), R23 (100 %)
6. Предоставление послепродажного обслуживания	R14 (85 % от общего времени работы), R11 (2 ч в неделю), R61 (от R11)
7. Обеспечение продвижения новой продукции	R11 (3 ч в неделю), R13fl (2 ч в неделю), R14 (15 % от общего времени работы), R31 (5 %), R32 (5 %), R51 (5 %), R52 (5 %), R61 (от R11)
8. Управление персоналом	R11 (5 ч в неделю), R31 (5 %), R32 (70 %), R61 (% от R11)
9. Работа по просроченной дебиторской задолженности	R11 (3 ч в неделю), R12 (1 ч в неделю), R13д (30 мин в неделю), R31 (5 %), R32 (10 %), R61 (% от R11, R12)
10. Обработка товарных накладных и счетов-фактур	R11 (3 ч в неделю), R12 (1 ч в неделю), R13д (1 ч в неделю), R61 (% от R11, R12)
11. Составление отчетности	R11 (3 ч в неделю), R12 (2 ч в неделю), R31 (10 %), R61 (% от R11, R12)
12. Проведение ревизии на складе	R11с (3 ч в месяц), R12с (3 ч в месяц), R13с (3 ч в месяц), R62 (% от R11с, R12с, R13с)

В таблице 37 в графе 2 представлен перечень затрат ресурсов, потребляемых каждой из операций. Такие ресурсы, как заработная плата персонала, исчисляются в часах труда. Буква «с» в ресурсах «R11с», «R12с» и «R13с» означает, что данное рабочее время сотрудники затратили на операции, осуществляемые на складе компании; буква «д» в ресурсе «R13д» – на операцию по доставке товаров

клиентам. Все остальное время (соответствует коду ресурса без дополнительной буквы, например, ресурс «R11») затрачено сотрудниками компании на операции, осуществляемые в офисе компании. Данная процедура расшифровки ресурсов необходима для отнесения стоимости содержания склада и офиса на процессы.

Полученная нами информация относительно потребления ресурсов каждой операцией представлена в таблице 38. Она является наглядным представлением отличия информации, полученной с применением системы затрат от той, которая предоставляется традиционными системами: затраты всех ресурсов распределяются только между теми операциями, которые их потребляют. Так затраты на оплату труда торгового представителя (общей суммой в 91 000 руб. (строка 16)) распределены между следующими операциями:

- снабжение клиентов компании рекламной информацией – 5987 руб. (столбец 4);
- обработка потребительских заказов – 31 132 руб.;
- планирование закупки и приобретение необходимых ресурсов – 1 197 руб.;
- предоставление послепродажного обслуживания – 4 789 руб.;
- обеспечение продвижения новой продукции – 7 184 руб.;
- управление персоналом – 11 974 руб.;
- работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности – 7 184 руб.;
- обработка товарных накладных и счетов-фактур – 7 184 руб.;
- составление отчетности – 7 184 руб.;
- проведение ревизии на складе компании — 7 184 руб.

Суммы всех затраченных ресурсов на конкретные операции представлены в строке «Итого затрат отнесено на операции». Операция по предоставлению послепродажного обслуживания является самым дорогостоящим в рассматриваемом структурном подразделении (89 452 руб.), и потребляемые им ресурсы выглядят следующим образом:

Таблица 38 – Распределение затрат ресурсов между операциями

Статья затрат	Шифр ресурса	Всего понесенных затрат	Снабжение клиентов компании рекламной информацией	Обработка потребительских заказов	Планирование закупок и приобретение необходимых ресурсов	Формирование заказов клиентов на складе компании	Доставка продукции клиентам	Предоставление послепродажного обслуживания	Обеспечение продвижения новой продукции	Управление персоналом	Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности	Обработка товарных накладных и счетов-фактур	Составление отчетности	Проведение ревизии на складе компании	Итого ресурса, отнесено на процессы, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1. Заработная плата															
Торгового представителя	11	91 000	5 987	31 132	1 197	–	–	4 789	7 184	11 974	7 184	7 184	7 184	7 184	91 000
Первого помощника	12	63 000	1 853	29 647	7 412	11 118	–	–	–	–	1 853	1 853	3 706	5 559	63 000
Второго помощника	13	67 000	–	4 855	4 855	17 478	27 188	–	3 884	–	971	1 942	–	5 826	67 000
Медицинских представителей	14	99 000	–	–	–	–	–	84 150	14 850	–	–	–	–	–	99 000
2. Транспортные расходы															
Грузовая компания	21	23 500	–	–	23 500	–	–	–	–	–	–	–	–	–	23 500
Наемный транспорт на получение груза	22	4 500	–	–	4 500	–	–	–	–	–	–	–	–	–	4 500
ГСМ по транспорту (на доставку товара клиентам)	24	15 260	–	–	–	–	15 260	–	–	–	–	–	–	–	15 260

Статья затрат	Шифр ресурса	Всего понесенных затрат	Снабжение клиентов компании рекламной информацией	Обработка потребительских заказов	Планирование закупок и приобретение необходимых ресурсов	Формирование заказов клиентов на складе компании	Доставка продукции клиентам	Предоставление послепродажного обслуживания	Обеспечение продвижения новой продукции	Управление персоналом	Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности	Обработка товарных накладных и счетов-фактур	Составление отчетности	Проведение ревизии на складе компании	Итого ресурса, отнесено на процессы, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
3. Телефонная связь															
Офисные телефоны	31	4 500	225	3 150	-	-	-	-	225	225	225	-	450	-	4 500
Телефон торгового представителя	32	2 000	-	-	-	-	-	-	100	1 400	200	-	-	-	1 700
4. Поддержка электронной связи с контрагентами															
Оплата карты интернет	41	1 000	750	100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	850
Программное обеспечение (анти-вирус)	42	250	188	25	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	213
5. Прочие расходы															
На бумагу	51	2 500	250	2 000	-	-	-	-	125	-	-	-	-	-	2 375
На заправку картриджей	52	1 800	180	1 440	-	-	-	-	90	-	-	-	-	-	1 710

Статья затрат	Шифр ресурса	Всего понесенных затрат	Снабжение клиентов компании рекламной информацией	Обработка потребительских заказов	Планирование закупок и приобретение необходимых ресурсов	Формирование заказов клиентов на складе компании	Доставка продукции клиентам	Предоставление послепродажного обслуживания	Обеспечение продвижения новой продукции	Управление персоналом	Работа с клиентами по просроченной дебиторской задолженности	Обработка товарных накладных и счетов-фактур	Составление отчетности	Проведение ревизии на складе компании	Итого ресурса, отнесено на процессы, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
На упаковочный материал	53	700	–	–	–	700	–	–	–	–	–	–	–	–	700
6. Содержание															
Офис	61	15 000	897	8 077	128	–	–	513	769	1 282	1 026	1 026	1 282	–	15 000
Склад	62	24 000	–	–	5 115	11 803	–	–	–	–	–	–	–	7082	24 000
			10 330	80 426	46 707	41 099	42 448	89 452	27 227	14 881	11 459	12 005	12 622	25 651	414 308

- заработная плата руководителя – 4789 руб.;
- заработная плата представителей – 84 150 руб.;
- аренда офисного помещения – 513 руб.

По основным стратегиям ООО «ЧАЗ» можно рекомендовать ряд КПЭ (таблица 39).

Таблица 39 – Ключевые показатели эффективности ООО «ЧАЗ»

Основные стратегии ООО «ЧАЗ»	Разделы стратегического подхода	Ключевые показатели эффективности
Лидерство по издержкам в производстве традиционных видов асфальта	Финансы	– прибыль от реализации – лимит задолженности по кредитам и займам – рост доходов работников и учредителей
	Клиенты	– количество новых клиентов – отказы по причине поломки оборудования – среднее время ожидания в очереди
	Бизнес-процессы	– лимит простоев по причине отсутствия материалов – степень изношенности оборудования – своевременная поставка запчастей для основного оборудования
	Обучение и развитие	– количество работников, прошедших переаттестацию – количество работников, прошедших медосмотр
Лидерство в производстве улучшенных видов асфальта	Финансы	– финансовый эффект от нововведений – привлечение дополнительных источников реализации проекта – материальное стимулирование работников
	Клиенты	– потребность в инновационном материале согласно целевым программам стратегического развития – формирование общественного мнения прямой зависимости качества дорог с качеством материалов, необходимых для производства асфальта
	Бизнес-процессы	– полная или частичная замена оборудования – пересмотр технологической схемы
	Обучение и развитие	– обучение применению передового опыта – создание научно-производственных центров
Лидерство за счет расширения географии производства, применения передвижных установок, создания мобильных подразделений	Финансы	– выручка от реализации в географическом разрезе
	Клиенты	– количество новых клиентов в географическом разрезе
	Бизнес-процессы	– степень готовности мобильного современного оборудования – использование выгод от применения местных материалов
	Обучение и развитие	– уровень подготовки мобильных подразделений предприятия – уровень подготовки местного персонала, задействованного в работах
Улучшение финансового состояния ООО «ЧАЗ» за счет предоставления дополнительных услуг, связанных или не связанных с производством асфальта	Финансы	– выручка от реализации по новым видам деятельности – ускоренные сроки возврата капиталовложений
	Клиенты	– количество новых клиентов по новым видам деятельности
	Бизнес-процессы	– ускоренные сроки монтажа нового оборудования – использование преимуществ диверсификации
	Обучение и развитие	– эффективность работы менеджеров по стратегическому развитию

Внедрение системы контроллинга затрат на предприятии предполагает наличие бонусных выплат для работников за достижение ключевых показателей. Предложена схема, устанавливающая связи в системе материального стимулирования ООО «ЧАЗ» (рисунок 25). К размеру базовой или основной заработной платы предлагается ежемесячно рассматривать предоставление дополнительной заработной платы, размер которой связан с достижением производственных и финансовых показателей текущего месяца.



Рисунок 25 – Схема организации материального стимулирования на предприятии ООО «ЧАЗ»

Система контроллинга затрат позволяет перейти от стратегии к организации бизнес-процесса, а также определить целевые показатели, мероприятия, ресурсы, сроки и ответственность исполнителей.

Система целей конкретизирована показателями, разработанными в ходе стратегического планирования путем экспертных опросов. Данные показатели делают разработанные цели измеримыми. Пример подготовленных ключевых показателей эффективности для ООО «ЧАЗ» приведен в таблице 40.

Таблица 40 – Ключевые показатели эффективности предприятия ООО «ЧАЗ»

Группы целей	Наименование показателя	Ед. изм.	Значение
			ключевого показателя в год
1 ФИНАНСЫ	1.1 Прибыль от производства асфальта	тыс. руб.	> 300
	1.2 Прибыль от других видов продукции и услуг	тыс. руб.	> 150
	1.3 Снижение размера потерь в зимний период	тыс. руб.	< 10
	1.4 Доходы от вложения в другие организации	тыс. руб.	> 2
	1.5 Объемы выручки по разным категориям покупателей	тыс. руб.	> 2000
	1.6 Задолженность по кредитам и займам на конец года	тыс. руб.	нет
	1.7 Средний размер заработной платы	% к пред. году	> 15
2 КЛИЕНТЫ	2.1. Количество новых клиентов	кол-во клиентов	800
	2.2 Объем продукции и услуг, оказываемых основным клиентам	тыс. руб.	200
	2.3. Количество новых клиентов на объем средств, вложенных в рекламу	клиентов/ тыс. руб.	1,5
	2.4. Количество принятых заказов через электронные ресурсы	кол-во заказов	250
	2.5. Отказы по причине поломки оборудования	шт.	< 50
	2.6. Среднее время ожидания в очереди	мин	< 30

В современных условиях производственным предприятиям дорожной отрасли приходится планировать и осуществлять мероприятия, направленные на снижение риска банкротства, повышение финансовой устойчивости, улучшение репутации предприятий (как качественных производителей материалов), получение дохода, достижение стратегических преимуществ по сравнению с предприятиями-конкурентами. В качестве методологии планирования на предприятиях по производству асфальтобетонных смесей можно рекомендовать составления бюджета

закупок и транспортно-заготовительных расходов и выбор на основе бюджета экономически эффективной технологии асфальтовой смеси на предприятии.

3.3 Реализация процесса составления бюджета закупок и транспортно-заготовительных расходов

Для стимулирования создания стоимости организация должна сосредоточить свои усилия на устранении потерь (видов деятельности, уменьшающих добавленную стоимость). Предприятию ООО «ЧАЗ» нужна такая система оперативного планирования и составления отчетности, которая поможет определить и четко выделить размеры потерь в организации.

На сегодняшний день технология производства асфальта регулируется документом ГЭСН 27 (государственные элементные сметные нормы). В соответствии с данным документом должны применяться технологии при производстве асфальтовой смеси, представленные в таблице 41.

Таблица 41 – Технологии приготовления асфальтовой смеси в соответствии с ГЭСН 27 и их сравнение с технологией ООО «ЧАЗ»

Материал	На 100 т смеси	
	Технология ООО «ЧАЗ»	Технология ГЭСН 27
Щебень	111,00 т	38,1 м ³ при плотности 1,8 т/м ³ фактическая масса 68,58 т
Битум вязкий	6,67 т	5,61 т
Песок для строительных работ природный	–	22,8 м ³ при плотности песка 1,2 т/м ³ фактическая масса 27,36 т
Порошок минеральный	–	6,68 т
Поверхностно-активные добавки	–	0,039 т
Технологические потери	17,67 т	8 т
Применение технологии	Утверждено приказом главного инженера предприятия	Носит рекомендательный характер

При применении технологии, описанной в документе ГЭСН 27, на 100 т готовой асфальтовой смеси предусмотрен расход материала в количестве 108 т, на предприятии ООО «ЧАЗ» действует собственная производственная программа

производства асфальта, позволяющая достичь требуемой вязкости асфальта, без добавления поверхностно-активных добавок.

Холодные и влажные песок и щебень по требованиям технологии ГЭСН 27 должны подаваться со склада в бункеры агрегата питания погрузчиками, кранами с грейферным захватом или конвейерами. Из бункеров агрегата питания холодные и влажные песок и щебень непрерывно должны подаваться питателями в соответствии с требуемой производительностью на сборный ленточный конвейер, расположенный в нижней части агрегата питания. Со сборного конвейера материал по технологиям завода поступает на наклонный ковшовый элеватор, который загружает холодные и влажные песок и щебень в барабан сушильного агрегата. В барабане песок и щебень высушиваются и нагреваются до рабочей температуры. Сравнение плановых затрат на 2014 год при производстве асфальтовой смеси по технологии завода с технологией, описанной в ГЭСН 27, проведено в таблице 42.

Таблица 42 – Сравнение плановых материальных затрат на производство асфальтовой смеси на планируемый год при применении альтернативной технологии

Материал	Стоимость на 2016 год, руб.	Расход в натуральном выражении, т		Расход в денежном выражении, руб.	
		технология завода	технология ГЭСН 27	технология завода	технология ГЭСН 27
Щебень	136,97	111,06	68,58	15 212	9 393
Битум вязкий	10 120	6,67	5,61	67 500	56 773
Песок для строительных работ природный	125	Нет	27,36	Нет	3 420
Порошок минеральный	1 300	Нет	6,68	Нет	8 684
Поверхностно-активные добавки	80 000	Нет	0,039	Нет	3 120
Итого на 100 тонн смеси	х	х	х	82 712	81 390
Произведено в 2016 году, т	х	14 503	14 503	х	х
Материальные затраты (план), тыс. руб.	х	х	х	11 995,7	11 804,0

При высоких технологических потерях и достаточно высоком уровне материальных затрат на производство смеси предприятие ООО «ЧАЗ» изготавливает асфальт низкого качества. На 2014 год с учетом задания на производство планиру-

ется осуществить прямые материальные затраты в объеме 11 995,7 тыс. руб.

Таким образом, рекомендуется пересмотреть производственную программу предприятия и применить технологию, рекомендуемую документом ГЭСН 27. При условии сохранения расходов на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации и прочих расходов на уровне 2016 года, получим в случае принятия рекомендации плановую экономию на сумму уменьшения прямых материальных затрат (план сокращения себестоимости составит 191,7 тыс. руб.).

Перспективными направлениями снижения затрат являются наибольшие по абсолютным значениям и в то же время управляемые статьи. Необходимо проанализировать, как уменьшение величины издержек отразится на общих результатах деятельности компании. В целях управления прямыми материальными затратами выделим пути минимизации:

- 1) выбор поставщиков, которые включают стоимость доставки в стоимость сырья и материалов;
- 2) закупка сырья и материалов непосредственно с завода-изготовителя или сокращение числа посредников;
- 3) осуществление поставки собственными силами;
- 4) приобретение больших партий при наличии помещений для хранения и малых партий сырья и материалов при отсутствии помещений;
- 5) составление предварительных смет для четкого расчета необходимого сырья.

Оптимизация работы закупочной службы может проводиться по следующим направлениям:

- 1) централизация закупок. Во многих компаниях подразделения самостоятельно принимают решение о закупке и подписывают контракты о поставке. Это лишает возможности предприятия экономить на возможностях доставки: закупщики управляют только частью закупочного бюджета, а финансовые ресурсы предприятия утекают из множества центров затрат. Централизация закупочного бюджета, привлечение профессиональных закупщиков к поиску поставщика, процессу пе-

реговоров о цене и подписанию контракта могут существенно улучшить контроль над образованием затрат;

2) информационное обеспечение закупок. Формирование базы данных поставщиков и договоров, номенклатурного справочника позволяет упростить каждодневную работу закупщиков, повысить прозрачность процесса закупки для руководителя, исключить дублирование поставок и при необходимости консолидировать однотипную номенклатуру у одного крупного поставщика. Имеет смысл проводить регулярный мониторинг рынков сырья и материалов. Можно рекомендовать участие в профильных конференциях и выставках, обмен информацией с другими участниками отрасли и т. п.

Для упрощения процесса моделирования оптимальной партии закупки щебня необходимо определить основные ограничения:

1) на предприятии ООО «ЧАЗ» спрос на щебень является постоянным, в этом случае уровень запасов щебня на предприятии в случае отсутствия процесса пополнения является постоянным;

2) время поставки известно и является постоянным. Отсутствуют простои транспортно-экспедиционных агентов;

3) отсутствие запасов щебня на предприятии ООО «ЧАЗ» недопустимо. Необходим страховой запас, который обеспечивает непрерывность деятельности. Точка повторного заказа при этом должна находиться выше уровня страхового запаса.

Процессы хранения, поставки и подачи щебня до ООО «ЧАЗ» влекут за собой определенные затраты. Необходимо воспользоваться моделью, которая описывает издержки, связанные с наличием запасов за весь год их хранения. Расчет ежегодного спроса ООО «ЧАЗ» представлен в таблице 43.

По итогам расчетов однодневный расход щебня при использовании технологии завода составляет 45 т. Повышенный расход щебня связан с тем, что при использовании применяемой технологии не требуется дополнительный расход песка и армирующих порошков.

Таблица 43 – Расчет ежегодного спроса на щебень со стороны предприятия ООО «ЧАЗ»

Показатель	Затраты на приобретение		
	2016 год	Планируемый год	
		Технология завода	Технология ГЭСН27
Отпущено в производство щебня, тыс. руб.	2 200,1	2 206,1	1 362,3
Цена на щебень (руб./т)	136,97	136,97	136,97
Расход щебня в год, т	16 063	16 107	9 946
Однодневный расход щебня в производство, т	45	45	28

Работа заместителя генерального директора по коммерческим вопросам предприятия ООО «ЧАЗ» связана с определением наиболее оптимальных маршрутов и сроков доставки товара с наименьшими затратами. Таким образом, имеем следующие показатели, позволяющие рассчитать оптимальную партию закупки щебня у поставщиков:

1) годовой расход щебня (16 107 т в планируемом году при использовании технологии завода; 9946 т в планируемом году по технологии, описанной документом ГЭСН 27);

2) переменная стоимость подачи одной тонны щебня при доставке самосвалом составляет 1200,00 руб./час. Так как доставка осуществляется самосвалами, грузоподъемность которого составляет 10 т, среднее время доставки партии щебня составляет 10 часов, тогда на 1 т расход по доставке щебня составит 1200,00 руб. При поставках щебня до г. Челябинска по текущим ценам за одну тонну цена покупки единицы продукции в запасе составит 136,97 руб./т.

3) хранение щебня также требует от предприятия дополнительных затрат. У предприятия ООО «ЧАЗ» щебень хранится на специально оборудованном открытом складе, мощность склада составляет 200 т. Расходы по обслуживанию склада представлены в таблице 44.

Таким образом, предприятие ООО «ЧАЗ» имеет издержки по хранению щебня в планируемом году на уровне 1130,0 руб. в год на одну тонну.

Таблица 44 – Расходы на содержание склада ООО «ЧАЗ», тыс. руб.

Статья затрат	Плановый год
Расходы на оплату труда складского персонала	720
Отчисления на социальные нужды	187
Аренда склада	1000
Охрана склада	221
Коммунальные услуги	131
Итого затрат	2259
Мощность склада, тонн	2000
Средняя мощность склада при равномерном списании материала	1000
Затраты на хранение на 1 т, тыс. руб.	1,13

Для ООО «ЧАЗ» оптимальный размер партии щебня, покупаемой в Челябинской области, рассчитывается по формуле [38]:

$$q_0 = \sqrt{\frac{2C_0Q}{C_x}}, \quad (7)$$

где C_0 – стоимость доставки тонны щебня;

Q – ежегодный спрос на щебень, т;

q_0 – оптимальный размер заказа щебня (оптимальный размер заявки на покупку щебня у поставщика в Челябинской области);

C_x – стоимость хранения одной тонны щебня.

Тогда, согласно расчетным данным, предприятие может оставлять заявки на покупку щебня в следующем объеме:

$$q_0 = \sqrt{\frac{2 \cdot 120 \cdot 16107}{1130}} = 58,5 \text{ тонны щебня в случае осуществления производствен-}$$

ного процесса по технологии, принятой на заводе (при отсутствии возможности доставить щебень в заданном объеме выбирается минимальный объем доставки груженого транспортного средства – 60 т). В этом случае при доставке оптимальной партии щебня самосвал грузоподъемностью 10 т совершает 6 парных рейсов.

В случае если принимается программа, предусмотренная документом ГЭСН 27, оптимальная партия заказа составит:

$$q_0 = \sqrt{\frac{2 \cdot 120 \cdot 9946}{11300}} = 45,96 \text{ тонны. В этом случае доставка будет осуществлена де-}$$

святитонными самосвалами, объем закупаемой партии составит 50 т (количество парных рейсов составляет 5 единиц).

Аналогичным образом производится расчет оптимальной партии заказа по остальным материалам, используемым в производстве асфальта ООО «ЧАЗ» (битум, песок, минеральный порошок). Результаты расчетов представлены в таблице 45.

Таблица 45 – Расчет оптимальной партии заказа по сырью, используемому в производстве асфальта

Материал	Стоимость хранения	Стоимость доставки	Годовой объем расходов		Оптимальная партия заказа, т	
			Технология завода	Технология ГЭСН 27	Технология завода	Технология ГЭСН 27
Битум	8,69	1800	967,36	813,63	20,02	18,36
Песок для строительных работ природный	2,82	1200	0	3 968,08	0	58,07
Порошок минеральный	2,26	200	0	968,81	0	13,10

Определим затраты ООО «ЧАЗ», связанные с закупкой, транспортировкой и хранением сырья, используемого в производстве асфальта в случае принятия решения о внедрении системы закупок, основанной на экономичной партии заказа. Результаты данного анализа лягут в основу построения бюджетов закупок и бюджета транспортных расходов.

Для сопоставления и анализа данных разных периодов процесс бюджетирования на предприятии ООО «ЧАЗ» должен быть постоянным и непрерывным.

Основная идея построения системы бюджетов на предприятии ООО «ЧАЗ» заключается в том, что процессно-ориентированное бюджетное планирование концентрирует свое внимание на изучении видов деятельности и их связи с достижением стратегических целей. Используемый вместе с процессно-ориентированным бюджетным планированием метод калькуляции затрат, исходя из особенностей продукции и услуг, основан на выявлении вариаций процессов, вызванных специфическими требованиями или условиями (особенностями) отдельных продук-

тов и услуг. Знание таких особенностей помогает компаниям понять и минимизировать вариации, в результате чего затраты станут более предсказуемыми и управляемыми.

Переход на процессно-ориентированное бюджетирование на предприятии ООО «ЧАЗ» с калькулированием затрат, исходя из особенностей производимой продукции, помогает решить многие проблемы, связанные с традиционным бюджетированием, за счет того, что:

- возлагает ответственность и учет на работников ООО «ЧАЗ», с тем, чтобы они сами управляли своими видами деятельности в целях выполнения плановых показателей (будет построена система бюджетов закупок и транспортно-заготовительных расходов);

- предлагает более реалистичный взгляд на объем рабочей нагрузки ООО «ЧАЗ», включая влияние уровня производства асфальта;

- позволяет увидеть причины вариаций, по которым можно принять меры;

- создает возможности контроля на том уровне, который позволяет принимать соответствующие меры;

- делает прозрачным управление избыточными и/или недостаточными мощностями ООО «ЧАЗ».

С целью построения системы закупок определим на основе модели оптимального размера заказа следующие показатели:

- частоту поставки сырья;

- стоимость закупаемой партии;

- стоимость доставки купленной партии;

- совокупные затраты на доставку и хранение сырья на предприятии.

Расчеты произведены в таблице 46, при этом проведено сравнение стоимостных показателей в зависимости от выбранного варианта ведения технологического процесса.

Таблица 46 – Расчет параметров бюджета закупок на предприятии ООО «ЧАЗ»

Материал	Оптимальная партия одного заказа, т		Стоимость одной тонны, руб.	Количество парных рейсов в квартал		Расходы на закупку сырья в месяц, тыс. руб.	
	Технология завода	Технология ГЭСН 27		Технология завода	Технология ГЭСН 27	Технология завода	Технология ГЭСН 27
Щебень	58,50	45,96	136,97	413	274	565,7	375,3
Битум	20,02	18,36	10 120,00	12	11	2 431,2	2 043,8
Песок для строительных работ природный	0,00	58,07	125,00	0	17	0,00	123,4
Порошок минеральный	0,00	13,10	1 300,00	0	19	0,00	323,6
Итого	–	–	–	–	–	2 996,9	2 866,1

В расчете используется оценка количества парных рейсов, которая выполнена по следующему алгоритму (для щебня, битума, песка и порошка используются аналогичные расчеты):

– на первом этапе оценивается грузоподъемность транспортного средства (щебень доставляется 10-тонными самосвалами);

– на втором этапе оценивается потребность в щебне в квартал, исходя из однодневного объема реализации (при применении технологии, описанной в ГЭСН 27, однодневный расход щебня в производство составляет 28 т, в квартал расход щебня составит 2520 т);

– на третьем этапе рассматривается количество заказов в квартал. Так как оптимальный размер заказа при применении технологии ГЭСН 27 составляет 45,96 т, в то время как планируется расход щебня в объеме 2520 т, то количество заказов в квартал составит $54,86 \left(\frac{2520}{45,96} = 54,86 \right)$.

На завершающем этапе рассчитаем число парных рейсов. Так как выполнение одного заказа по технологии ГЭСН 27 требует выполнения 5 парных рейсов, то количество парных рейсов в квартал составит $54,86 \cdot 5 = 274,3$, или 274 парных рейсов (после округления расчетных значений).

Так как один парный рейс самосвала предназначен для перевозки 10 т щебня, то расходы сырья в квартал на закупку щебня по технологии ГЭСН 27 составят: $274 \cdot 10 \cdot 136,97 = 375\,291,74$ руб. в квартал (274 – число парных рейсов, 10 – грузоподъемность самосвала (тонн) на один парный рейс, 136,97 руб. – стоимость одной тонны щебня.)

Таким образом, с учетом оптимальной партии заказа на предприятии ООО «ЧАЗ» будет ежеквартально расходоваться на закупку сырья 2 996,9 тыс. руб. при применении действующей технологии и 2 866,1 тыс. руб. при применении технологии, описанной в документе ГЭСН 27. Увеличение расходов связано с увеличением частоты и количества поставок щебня. Преимущество технологии, предусмотренной документом ГЭСН 27, заключается в уменьшении затрат на закупку сырья, сумма экономии в квартал составит 130,8 тыс. руб., в год экономия – 523,2 тыс. руб. Данная экономия является существенной и может рассматриваться как определяющий фактор при выборе технологической схемы.

Связь между стоимостью и структурой закупок материальных ресурсов и поступлениями от реализации готовой продукции в промышленности гораздо сложнее, нежели между процентом по кредитованию и процентом по депозитам вкладчиков в финансовой сфере.

Притом, что финансовый цикл промышленного предприятия включает в себя и стадию снабжения, и стадию реализации, именно производственный учет и планирование определяют специфику и сложность бюджетного процесса в промышленности по сравнению с другими отраслями. Характеристика возможностей доставки сырья на предприятии представлена в таблице 47.

Бюджет закупок – подбюджет 2-го уровня, входящий в состав операционного бюджета и являющийся планом закупок материальных оборотных средств (сырья, материалов и комплектующих) и изменения складских запасов материальных оборотных средств предприятия за бюджетный период.

Таблица 47 – Оценка возможностей доставки купленного сырья

Материал	Доставка			
	Технология завода	Комментарий	Технология ГЭСН 27	Комментарий
Щебень, т	58,5	Самосвал 20 т	45,96	Самосвал 10 т, 20 т
Битум, т	20,02	Бочки по 200 л или битумовоз	18,36	Аренда битумовоза
Песок для строительных работ природный, т	Нет	Нет	53,01	Самосвал 20 т
Порошок минеральный, т	Нет	Нет	13,10	Упаковки по 50 кг, малый коммерческий транспорт

В бюджете закупок отдельной строкой выделим расходы на доставку сырья для складов ООО «ЧАЗ», результаты представлены в таблице 48.

Таблица 48 – Выделение расходов на доставку в бюджете закупок ООО «ЧАЗ»

Доставка	Частота поставки сырья в квартал		Стоимость доставки руб./рейс	Бюджет доставки сырья в квартал, тыс. руб.		Управленческие решения, направленные на достижение параметров бюджета
	технология завода	технология ГЭСН 27		технология завода	технология ГЭСН 27	
Щебень	413	274	1200,00	495,6	328,8	Аренда самосвала в квартал
Битум	12	11	1800,00	21,6	19,8	Фрахт а/м с прицепом «Битумовоз»
Песок для строительных работ природный	0	17	1200,00	0,00	20,4	Фрахт а/м ЗИЛ с кузовом «Самосвал» у транспортной компании
Порошок минеральный	0	19	200,00	0,00	3,8	Фрахт а/м Газель
Итого	–	–	–	517,2	372,8	х

На предприятии ООО «ЧАЗ» расходы по доставке сырья будут ниже при выборе технологической схемы производства асфальта, предусмотренной документом ГЭСН 27. Однако, перерасход в варианте, предусматривающем технологию завода, составляет 166,8 тыс. руб. в квартал, или 667,2 тыс. руб. в год, что говорит о необходимости более существенного критерия выбора между данными технологическими схемами.

Для российских предприятий наиболее оптимальным сроком краткосрочного

(текущего) бюджетирования является 3 месяца (квартал). Это совпадает с периодичностью составления фискальной отчетности (квартальных сводных финансовых отчетов, представляемых в налоговую инспекцию), что в значительной степени облегчает работу бухгалтерии предприятия, являющейся основным информационным центром предприятия

На завершающем этапе анализа определим бюджет заместителя генерального директора по коммерческим вопросам предприятия ООО «ЧАЗ», направленный на организацию складского хозяйства. Расчет будет производиться с использованием модели оптимального размера заказа. Общая стоимость основной модели запаса единицы продукции в год определяется по формуле [36]:

$$TC = \sum (C_0 \cdot \frac{Q}{q_0} + C_x \cdot \frac{q_0}{2}), \quad (8)$$

где C_0 – стоимость парного рейса автомобиля;

Q – ежеквартальный спрос на сырье, в тоннах;

q_0 – оптимальный размер заказа сырья;

C_x – стоимость хранения одной тонны сырья.

В данной модели отношение $\frac{Q}{q_0}$ означает количество парных рейсов в квартал.

Бюджет заместителя генерального директора по коммерческим вопросам предприятия ООО «ЧАЗ» будет определяться по формуле [29]:

$$B = TC - B_d, \quad (9)$$

где B – бюджет заместителя генерального директора по коммерческим вопросам на организацию складского хозяйства;

B_d – бюджет доставки сырья до складов предприятия;

TC – общая стоимость модели запаса единицы продукции.

Расчет произведен в таблице 49.

Таким образом, общая стоимость доставки и хранения сырья в случае выбора технологии производства асфальта, регламентированной в документе ГЭСН 27,

составит 575,5 тыс. руб. в квартал, в то время, как аналогичные затраты предприятия при выборе технологии, разработанной инженером компании, составят 637,1 тыс. руб.

Таблица 49 – Расчет бюджетного ограничения заместителя генерального директора по коммерческим вопросам предприятия ООО «ЧАЗ» на организацию складского хозяйства в квартал

Материал	Общая стоимость основной модели, тыс. руб.		Бюджет доставки, тыс. руб.		Бюджетное ограничение зам. директора, тыс. руб.	
	технология завода	технология ГЭСН 27	технология завода	технология ГЭСН 27	технология завода	технология ГЭСН 27
Щебень	528,6	354,8	495,6	328,8	33,0	25,9
Битум	108,5	99,6	21,6	19,8	86,9	79,8
Песок для строительных работ природный	0,0	102,5	0,00	20,4	0,0	82,1
Порошок минеральный	0,0	18,6	0,00	3,8	0,0	14,8
Итого	637,1	575,5	517,2	372,8	119,9	202,6

Заместителю генерального директора по коммерческим вопросам предприятия ООО «ЧАЗ» на организацию складского хозяйства в квартал при использовании технологии ГЭСН 27 будет выделено 202,6 тыс. руб., при этом должностное лицо самостоятельно формирует статьи затрат в рамках данного бюджетного ограничения.

Выбор рациональной технологии производства асфальта с позиции минимизации затрат произведем путем сравнения бюджетов. Результаты сравнения представлены в таблице 50.

Анализ показал, что с точки зрения минимизации расходов выгодным вариантом организации производства является технология, предусмотренная ГЭСН 27, несмотря на увеличенную номенклатуру закупаемого сырья. Годовая сумма экономии на затратах составляет 437,7 тыс. руб. При этом основная экономия достигается за счет оптимизации складского хозяйства (уменьшенный бюджет заместителю директора приводит к необходимости уменьшить мощность склада щебня, оптимизировать работу персонала, установить жесткий режим экономии на ком-

мунальных расходах в теплых складах, перезаключить договор на охрану складского комплекса).

Таблица 50 – Сравнение годовых бюджетов закупки сырья при различных вариантах ведения производства асфальта, тыс. руб. / год

Статья затрат	Технология завода	Технология ГЭСН 27	Отклонение
Закупка сырья, всего	11 987,4	11 796,7	-190,7
в т.ч.			
Щебень	2 262,7	1 501,1	-761,6
Битум вязкий	9 724,7	8 175,4	-1 549,4
Песок для строительных работ природный	0,00	493,9	493,9
Порошок минеральный	0,00	1 293,8	1 293,8
Поверхностно-активные добавки	0,00	332,5	332,5
Аренда самосвала в год	1 982,4	1 315,2	-667,2
Фрахт а/м с прицепом «Битумовоз»	86,4	79,2	-7,2
Фрахт а/м ЗИЛ с кузовом «Самосвал» у транспортной компании	0,00	81,6	81,6
Фрахт а/м Газель	0,00	15,2	15,2
Бюджетное ограничение зам. директора на организацию складского хозяйства в год	479,7	810,3	330,6
Итого бюджет закупок	14 535,9	14 098,2	-437,7

Краткосрочный бюджет является законом для структурных подразделений предприятия и их руководителей. Неисполнение бюджетных показателей рассматривается как срыв выполнения плана в советские времена. Соответственно, подразделения автоматически лишаются премирования. В связи с данным положением представляется целесообразным направить до 50 % суммы экономии в премиальный фонд, который будет распределен в случае достижения запланированных показателей.

Краткосрочный бюджет корректируется в исключительных случаях с санкции высшего руководства предприятия. Корректировка краткосрочного бюджета может быть вызвана только форс-мажорными обстоятельствами (внезапным изменением рыночной конъюнктуры, неожиданным правительственным решением и пр.). Итоги выполнения краткосрочного бюджета подводятся на основе сравнения фактических показателей с плановыми, установленными в начале бюджетного периода. Это вызвано тем обстоятельством, что в краткосрочном периоде степень

неопределенности макроэкономической конъюнктуры невысока, следовательно, процесс выполнения плана зависит, главным образом, от самих структурных подразделений. Следовательно, бюджету необходимо придать максимальную жесткость, что усиливает контрольно-стимулирующую функцию бюджетирования.

Вывод по третьей главе.

1. Предложенная система контроллинга затрат и ее методика была апробированы на ООО «ЧАЗ». В целях анализа интерес для нас представляли непроизводственные процессы, следовательно, было выбрано подразделение, осуществляемые процессы которого в большей степени связаны с процессами снабжения, сбыта, послепродажного обслуживания клиентов.

2. Было выявлено, что процессный подход в организации использовался лишь для установления полномочий и ответственности между структурными подразделениями, а также между персоналом. К тому же для осуществления процессов планирования, учета и анализа применялись традиционные системы распределения, не связанные процессами, что приводило к искажению реальной себестоимости объектов затрат. Информация, получаемая данной системой, применялась лишь для составления внешней финансовой отчетности, а также для оценки товарно-материальных запасов на складе организации.

3. Применение методики системы затрат позволило проанализировать выполняемые в организации операции, осуществить их уточнение, определить затраты ресурсов на операции, а также рассчитать их объем потребления объектами затрат. При этом следует указать, что распределению между клиентами организации подлежали только те ресурсы, которые действительно являлись следствием выполнения выбранных операций. К тому же появилась возможность анализировать релевантные издержки.

4. Проведенные нами расчеты позволили определить стоимость затрат ресурсов при выполнении операций с высокой степенью точности, что связано с уровнем детализации процессов организации. Были продемонстрированы мероприятия, которые руководство компании может осуществить, чтобы превратить убы-

точную клиентуру в прибыльную с помощью внедрения инициатив в сфере ценообразования, обработки заказов и распространения товара.

5. В настоящий момент процессно-ориентированное бюджетное планирование на исследуемом предприятии отсутствует, асфальт производится по схеме, разработанной главным инженером, анализ возможностей изменения норм материалов не проводился. Предприятие ООО «ЧАЗ» имеет издержки по хранению щебня в плановом 2014 году на уровне 1,13 тыс. руб. в год на одну тонну. При высоких технологических потерях и достаточно высоком уровне материальных затрат на производство смеси предприятие ООО «ЧАЗ» изготавливает асфальт низкого качества. На 2014 год с учетом задания на производство планируется осуществить прямые материальные затраты в объеме 11 796,7 тыс. руб.

При применении технологии, описанной в документе ГЭСН 27, на 100 т готовой асфальтовой смеси предусмотрен расход материала в количестве 108 т. На предприятии ООО «ЧАЗ» действует собственная программа производства асфальта, позволяющая достичь требуемой вязкости асфальта, без добавления поверхностно-активных добавок. Таким образом, рекомендация, направленная на смену производственного процесса, может быть осуществлена без дополнительных инвестиционных расходов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Современный этап развития отечественного контроллинга затрат, как системы учета, обеспечивающей информационную поддержку функций управления, должен ориентироваться на передовой опыт мировой экономической теории и практики с учетом специфики российских условий ведения бизнеса. Применяемые большинством предприятий традиционные подходы к проблемам построения систем управления и учета, а также реализации поставленных стратегических целей в контексте управления затратами требуют пересмотра. Поэтому в данной работе рассмотрены процессный подход к управлению и передовые инструменты контроллинга затрат: система управления затратами и стратегический подход.

2. При внедрении зарубежных инструментов контроллинга на российских предприятиях необходимо понимать слабые и сильные стороны рассматриваемых систем, а также возможные пути устранения их недостатков. Нами обосновывается необходимость интеграции системы затрат и стратегического подхода на основе процессного подхода к управлению. Это позволяет сделать вывод о потребности в разработке комплексного подхода к контроллингу затрат промышленной организации.

3. Предложен комплексный подход к контроллингу затрат, основанный на совмещении системы затрат, стратегического подхода и процессного подхода. Основным результатом применения комплексного подхода является адекватная оценка альтернатив и выбор оптимальных управленческих решений. При этом происходит:

- устранение недостатков, присущих каждому из инструментов в отдельности;
- экономия ресурсов организации при разработке, внедрении и применении данных систем, что является неоспоримым преимуществом в условиях ограниченности ресурсов.

4. Наличие классификации затрат является одним из ключевых компонентов контроллинга затрат. С развитием экономических отношений, повышения уровня требований к коммуникациям, затраты ресурсов на непроизводственные процессы (анализ рынка, потребностей и удовлетворенности клиентов, проектирование продукта и его послепродажное обслуживание) стали превышать стоимость производства. Следовательно, круг затрат, которые необходимо анализировать, расширяется. Осуществив систематизацию возможных объектов затрат, предлагается их классификация в соответствии с целями контроллинга затрат. Несмотря на наличие большого количества классификаций, выявленные проблемы свидетельствуют о необходимости проработки вопроса классификации затрат в соответствии с классификацией процессов и операций, а также с классификацией объектов затрат, что и было осуществлено в представленной квалификационной работе.

5. Отсутствие методических рекомендаций в отношении совместного применения системы затрат, стратегического и процессного подходов негативно влияет на развитие интереса к внедрению данных систем и методов. Предлагается методика контроллинга затрат на предприятии на основе совмещения системы затрат и стратегического подхода в рамках процессного подхода к управлению, заключающаяся в выделении этапов применения контроллинга затрат, описании их функциональных характеристик и информационных взаимосвязей. Предлагаемая методика позволит контроллерам обеспечить менеджмент предприятия исчерпывающей информацией для определения целесообразности принимаемых стратегических решений, а также для адекватного выбора из имеющихся альтернатив наиболее эффективного способа достижения стратегических целей предприятия.

6. Предложенные классификации затрат, объектов затрат, методика системы затрат и непосредственно подход к контроллингу затрат предполагают единство понимания терминологии процессного подхода к построению организации и отличаются: несоответствием отечественной терминологии экономических дисциплин; наличием операций по формированию социальной ответственности бизнеса; возможностью применения предлагаемых рекомендаций по контроллингу затрат.

7. Применение методики контроллинга затрат в промышленной организации дало возможность получить необходимую информацию для решения управленческих задач – определить рентабельность обслуживания отдельных клиентов и выявить факторы (причины), определяющие ее уровень в организации производственной сферы деятельности, что подтвердило жизнеспособность данных рекомендаций и разработанных классификаций затрат и объектов анализа затрат.

8. Исследуемому предприятию удастся поддерживать высокую рентабельность продаж. Во многом это связано с режимом экономии и попытками сокращения себестоимости.

На предприятии ООО «Челябинский Асфальтный завод» будет ежеквартально расходоваться на закупку сырья 695 682,40 руб. при применении действующей технологии и 601 479,22 руб. при применении технологии, описанной в документе ГЭСН 27. Увеличение расходов связано с увеличением частоты и количества поставок щебня. Преимущество технологии, предусмотренной документом ГЭСН 27, заключается в уменьшенных затратах на закупку сырья.

В течение всего исследуемого периода в составе имущества предприятия ООО «Челябинский Асфальтный завод» не было значительных изменений: валюта баланса в 2015 году выросла на 5613 тыс. руб. и составила 117 343 тыс. руб., однако в 2016 году совокупная стоимость имущества незначительно сократилась (уменьшение стоимости имущества составило 2039 тыс. руб.).

Наиболее значительные изменения произошли по статьям учета основных средств: рост в 2014 году составил 3621 тыс. руб., однако в 2015 году выбытие основных средств превысило их поступление, в результате чего стоимость основных средств предприятия сократилась на 3560 тыс. руб. Основные средства в составе активов числятся в размере 62 380 тыс. руб.

Выпускаемая предприятием продукция в основном соответствует нормативам государственных стандартов. Однако, при высоких технологических потерях и достаточно высоком уровне материальных затрат на производство смеси предприятие изготавливает асфальт низкого качества.

В выпускной квалификационной работе проведено сравнение себестоимости тонны асфальтовой смеси, произведенной по двум технологиям.

В целях совершенствования управления затратами на ООО «Челябинский Асфальтный завод» предлагается:

1. Применить технологию, рекомендуемую документом ГЭСН 27. Данная технология обеспечивает высокое качество асфальта и ведет к снижению материальных затрат.

2. Для оптимизации расходов на хранение предлагается определить оптимальный размер партии заказа сырья.

3. Определить расходы по доставке сырья.

Годовая плановая сумма экономии на затратах составит 473 700 рублей.

Рекомендации, направленные на смену производственного процесса, могут быть осуществлены без дополнительных инвестиционных расходов.

Реализация всех предложенных мероприятий уменьшит затраты и увеличит прибыль.

Таким образом, цель – разработка рекомендаций по построению системы контроллинга затрат на промышленном предприятии, – поставленная перед автором данной работы, достигнута.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (в ред. 29.12.2017 № 459-ФЗ) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (ред. 28.12.2017 № 436-ФЗ) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации (ред. 29.12.2017 № 461-ФЗ) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
4. Федеральный закон Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью» 08.02.1998 № 14-ФЗ (с изм. 31.12.2017 № 481-ФЗ) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
5. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
6. Приказ Минфина России 09.06.2001 № 44н (ред. 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 № 2806) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
7. Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.02.2002 № 3245) [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.
8. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях / утв. Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20.07.1970; ред. 17.01.1983 [Электр. ресурс] // КонсультантПлюс: справ.-правовая система, 2017.

9. Адаменко, А.А. Дифференциация взглядов на систему контроллинга и ее информационное наполнение /А.А. Адаменко, М.С. Рыбьянцева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 11. – С. 54–62.
10. Айрапетов, А.Г. Теоретические аспекты функционирования предприятий на основе контроллинга // Экономика и управление. – 2007. – № 3. – С. 141–145.
11. Аксененко, А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности и перспективы развития: монография. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 224 с.
12. Ананькина, Е.Л. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.Л. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина. – М.ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
13. Беляев, А.А. Антикризисное управление: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Менеджмент организации» / А.А. Беляев, Э.М. Коротков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2009. – 311 с.
14. Бердников, В.В. Business-intelligence – перспективный инструмент контроллинга эффективности бизнеса // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 1.– С. 261–269.
15. Бердников, В.В. Контроллинг бизнес-систем: проблемы, модели, развитие и опыт // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 3. – С. 304–313.
16. Вебер, Ю. На пути к активному управлению с помощью показателей / Ю. Вебер, У. Шэффер // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 5. – С. 107–111.
17. Вебер, Ю. Организация стратегического и оперативного планирования на предприятии / Ю. Вебер, Х. Гельдель, У. Шеффер // Проблемы теории и практики управления, 1998. – № 2. – С. 105–110.
18. Воронин, В.П. Классификация затрат по решению контроллинговых задач / В.П. Воронин, П.В. Самойлов, Л.В. Смачкова // Управление персоналом. – 2009. – № 14. – С. 60–61.
19. Гершун, А. Технологии сбалансированного управления / А. Гершун, М. Горский. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 416 с.

20. Глинская, О. Контроллинг логистических затрат на торговом предприятии / О. Глинская, И. Скорикова // Проблемы теории и практики управления. – 2012. – № 9–10. – С. 117–124.
21. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2010. – 320 с.
22. Гусев, М.М. Программа построения эффективной системы производственного контроллинга на промышленном предприятии // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 5. – С. 120–123.
23. Гусева, И. Менеджмент и контроллинг в системе управления предприятием // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 3. – С. 88–91.
24. Гусева, И.Б. Повышение качества управления результатами предприятия с участием систем менеджмента и контроллинга / И.Б. Гусева, Т.В. Фалеева // Качество, инновации, образование. – 2012. – № 4. – С. 55–60.
25. Гусева, И.Б. Методологические основы формирования системы контроллинга на промышленных предприятиях: автореф. дис. д-ра экон. наук. – Нижний Новгород, 2008. – 48 с.
26. Жарыгласова, Б.Т. Анализ финансовой отчетности: учебник / Б.Т. Жарыгласова, А.Е. Суглобов. – М.: КноРус, 2010. – 320 с.
27. Жебрах, М.Х. Основы нормативного учета производства. – М.: Союзоргучет, 1934.
28. Жебрах, М.Х. Основы плано-нормативного учета производства. – М.: Госпланиздат, 1938.
29. Жилина, Н.Н. Зарубежные модели контроллинга и возможности их применения в России / Н.Н. Жилина, Т.С. Загидуллина. – 2011. – № 36. – С. 62–66.
30. Зайцев, Д.В. Реальный менеджмент и развитие функций контроллинга / Д.В. Зайцев, Е.А. Степочкина // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2012. – № 43. – С. 30–36.
31. Каплан, Р. Организации, ориентированные на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему

показателей / Р. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп–Бизнес», 2009. – 416 с.

32. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп–Бизнес», 2010. – 320 с.

33. Колчина, Н.В. Финансовый менеджмент: учебное пособие / Н.В. Колчина, О.В. Португалова, Е.Ю. Макеева; под ред. Н.В. Колчиной. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2011. – 464 с.

34. Контроллинг: учебник / под ред. А. М. Карминского, С. Г. Фалько. – 2-е изд., дораб. – М.: Финансы и статистика; ИНФРА–М, 2009. – 336 с.

35. Корнев, Г.Н. Модифицированный анализ структуры себестоимости продукции / Г.Н.Корнев, О.С. Земскова // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 13. – С. 34–41.

36. Кравец, Т.Д. Подходы к трактовке категории «контроллинг» // Сибирская финансовая школа. – 2012. – № 3. – С. 147–149.

37. Круглов, Д.В. Нормативно-правовая база системы контроллинга промышленных предприятий // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2011. – № 3. – С. 38–40.

38. Либерман, Е.Г. Нормативный учет в производстве. – М.: Союзорггучет, 1932. – 48 с.

39. Либерман, Е.Г. Методы нормативного учета в серийно-массовом производстве // Предприятие. – 1931. – № 11. – С. 3–8.

40. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник. – М.: ИНФРА–М, 2012. – 364 с.

41. Манн, Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Р. Манн, Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.

42. Муратов, А.С. Контроллинг в «фокусе» гармонизационного подхода // Российское предпринимательство. – 2013. – № 8 (230). – С. 53.

43. Муратова, Л.Н. Формирование системы контроллинга на промышленном предприятии (на примере металлургического комбината): дис. канд. экон. наук. – М.: МГУ, 2004. – 184 с.
44. Никитина, Н.В. Стратегический контроллинг как эффективный механизм системы антикризисного финансового управления // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 2. – С. 53–60.
45. Николаев, О.Е. Управленческий учет / О.Е. Николаев, Т.В. Шишков. – М.: УРСС, 2000. – 368 с.
46. Ореховский, П.А. Контроллинг: учебное пособие / Международная академия Современного Знания. – Обнинск: МАСЗ, 2000. – 364 с.
47. Планирование и контроллинг: учебник по специальности «Менеджмент организации» / Ю.П. Анискин, А.М. Павлова. – 3-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2007. – 280 с.
48. Раздорожный, А.А. Экономика организации (предприятия): учебное пособие. – М.: Издательский центр «РИОР». – 2010. – 95 с.
49. Райхман, Т. Менеджмент и контроллинг. Одни цели – разные пути и инструменты: пер. с нем. // Международный бухгалтерский учет. – 1999. – № 5.
50. Романова, М. Учет и отчетность как инструменты контроллинга на предприятии // Проблемы теории и практики управления. – 2010. – № 7. – С.79–85.
51. Сафаров, А.В. «Правильный» контроллинг: мнение практика // Управленческий учет. – 2006. – № 1. – С. 38–48.
52. Сатубалдин, С.С. Система стандарт–кост и ее принципиальные отличия нормативного метода учета затрат на производство // Совершенствование бухгалтерского учета в народном хозяйстве. – Донецк: ИЭ АН УССР, 1986. – 98 с.
53. Управление затратами на предприятии: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2010. – 320 с.
54. Управленческий учет: учебное пособие / под ред. А.Д. Шеремета – М.: ФБК–ПРЕСС, 1999. – 512 с.

55. Уткин, Э.А. Курс менеджмента: учебник для вузов. – М.: Зерцало, 1998. – 448 с.
56. Фалько, С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 272 с.
57. Фольмут, Х. Инструменты контроллинга от А до Я. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 185 с.
58. Франк, Е.В. Как управлять организационными изменениями? // Российское предпринимательство. – 2012. – № 5. – С. 38–43.
59. Хан, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / под ред. и с предисл. А.А. Турчана, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича; пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
60. Хорварт, П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование // Horvath&Partnwr; пер. с нем. – 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 269 с.
61. Шешукова, Т.Г. Теория и практика контроллинга / Т.Г. Шешукова, Е.Л. Гуляева. – М.: Финансы и статистика, Инфра–М, 2008. – 176 с.
62. Шим, Дж., Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Финлинь, 2010. – 518 с.
63. Энтони, Р. Учет: ситуация и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова; пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с.
64. Юрген, В. Введение в контроллинг / В. Юрген, У. Шеффер. – М.: Китони, 2014. – 416 с.
65. Юсупова, С.Я. Контроллинг в системе управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 10. – С. 64–66.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

СОДЕРЖАНИЕ ПОНЯТИЯ «КОНТРОЛЛИНГ»

С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ И ЗАРУБЕЖНЫХ УЧЕНЫХ

Ключевой термин – «система»				
Единая система управления процессом достижения целей и результатов деятельности предприятия Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова [64]	Система регулирования затрат и результатов деятельности предприятия, помогающая достигать его цели и получать максимальную прибыль при заданных условиях Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова[64]	Система управления организацией, включающая стратегические и оперативные подсистемы и методы управления, подчиняющие их достижению единой цели С.Г. Фалько [55, 59]	Информационно–аналитическая система, обеспечивающая руководство предприятия информацией для принятия управленческих решений А.А. Раздорожный [59]	Система, направленная на достижение стратегических целей фирмы; совокупность методов менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля на качественно новом этапе развития рынка Э.А. Уткин [64]
Ключевой термин – «концепция»		Ключевой термин – «система»		Ключевой термин – «направление работы»
Концепция, направленная на ликвидацию «узких мест» и ориентированная на будущее в соответствии с поставленными целями и ожидаемыми результатами Э.Майер [47]	Концепция управления предприятием, ориентирующая руководителей на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли Х.И. Фольмут [70]	Система интегрированного информационного обеспечения планирования и контроля деятельности предприятия Д. Хан [72]	Система управления, координирующая планирование, контроль и информационное обеспечение, (системообразующая и системоувязывающая координация) П.Хорват [73]	Направление работы финансово–экономической службы предприятия, функционально обособленное, позволяющее принимать оперативные и стратегические управленческие решения Е.В. Ананькина [13]
Ключевой термин – «функция»		Ключевой термин – «элемент управления»	Ключевой термин – «процесс»	Ключевой термин – «инструмент»
Сервисная функция менеджмента, обеспечивающая технологию управления, т.е. правильность использования того или иного инструмента и предоставления его менеджменту для обсуждения М. Романова, И. Гусева[26, 61]	Функция поддержки руководства по координации всех подсистем менеджмента П. Хорват [73]	Элемент управления социальной системой, выполняющий функцию поддержки руководства в процессе координации системы управления Ю. Вебер [77]	Процесс, понимаемый как овладение экономической ситуацией на предприятии для поддержки усовершенствований А. Дайле [69]	Управленческий инструмент, выходящий за рамки одной функции и поддерживающий внутрифирменное управление и процесс принятия решений целенаправленным подбором и обработкой информации П. Прайсслер[69]
Ключевой термин – «синтез»			Ключевой термин – «информационное обеспечение»	
Синтез методов и инструментов, приемов, средств, принципов координации, информатизации, методического и аналитического обеспечения управленческой деятельности с применением последних достижений теории и практики управления М.Романова, И. Гусева [26, 61]			Информационное обеспечение процесса управления предприятием в целях его успешного развития на основе оптимизации финансового результата в рамках социальных целей Т. Райхман [69]	