

УДК 657 (312.2)

# Концепция управленческого учета на основе движения продукта и нарастания затрат в среде контроллинга

**КАРПОВА ТАТЬЯНА ПЕТРОВНА,**

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономики и финансов Смоленского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Смоленск, Россия  
**E-mail:** t.p.karпова@gmail.com

## АННОТАЦИЯ

В статье раскрываются эксклюзивные особенности содержания концепции управленческого учета на основе движения продукта по стадиям производственного цикла, идентифицированным с местами возникновения и носителями затрат. В качестве основного элемента концепции выступают процессы калькулирования «основного» и добавочных ресурсов, промежуточного и конечного продуктов в целях управления затратами по мере их нарастания в ходе прохождения по технологическим операциям, установленным технологией и организацией производства.

Акцентируется внимание на построении калькуляционного процесса при вмешательствах в производство на всех технологических циклах изготовления изделий, выполнения работ и услуг. Использование такого подхода в организации учета продуктовых и функциональных затрат, калькулирования промежуточных и конечных продуктов создает возможность в системе контроллинга выбора метода мониторинга не только степени информационного обеспечения принятых оперативных, тактических и стратегических управленческих решений, адекватного современным требованиям менеджмента, но и их непосредственного исполнения.

**Ключевые слова:** концепция, модель, система учета затрат, управленческий учет, переменные и постоянные затраты, нарастание затрат и процесс производства, калькулирование затрат, промежуточные и готовые продукты, контроллинг.

## The Concept of Management Accounting Based on Product Movement and Cost Increase in Controlling System

**TATYANA P. KARPOVA,**

Doctor of Economics, Professor, Head of the Economics and Finance Department, Smolensk branch of Financial University under the Government of the Russian Federation, Smolensk, Russia  
**E-mail:** t.p.karпова@gmail.com

## ABSTRACT

The article describes the main features of the management accounting concept based on the product movement at different stages of the manufacturing process by cost centers. The key element of the concept is the process of calculating "basic" and additional resources, intermediate and final products in order to manage

costs following their increase in the course of manufacturing operations set by technology and production process organization.

The article also focuses on building the costing process when the involvement in production occurs during all technological processes of producing goods and providing services. The use of such an approach in product and functional cost accounting, as well as in calculation of intermediate and final products creates an opportunity to choose within the controlling system the method to monitor both the level of information support for modern operational, tactical and strategic management decisions and their immediate implementation.

**Keywords:** concept, model, cost accounting system, management accounting, variable and fixed costs, increase in costs and manufacturing process, costing, intermediate and final products, controlling.

Бухгалтерский учет — это язык для описания хозяйственного процесса  
Я.В. Соколов

Однако наращение объемов продаж и увеличение цен ограничено конъюнктурой рынка. Отсюда увеличение прибыли в основном может быть достигнуто за счет снижения себестоимости продукции, работ и услуг. В то же время снижать затраты до бесконечности невозможно, так как это скажется прежде всего на снижении качества продуктов [1].

**А**ктуальной задачей эффективной работы практически каждого российского предприятия является управление затратами. При этом в последнее время наблюдается рост неконтролируемых, нерегулируемых и необоснованных затрат. В целях решения данной проблемы компании разрабатывают программы, ориентированные на увеличение прибыли от продаж. При этом совершенно справедливо считается, что рост прибыли может быть достигнут за счет наращивания объемов продаж, развития производства отдельных изделий, повышения цен на продукцию, работы и услуги, а также снижения себестоимости продуктов и т.д. (рис. 1).

Для обеспечения рационального функционирования системы управления затратами на предприятии необходимо, по нашему мнению, обеспечить решение задач краткосрочного и оперативно-производственного планирования, контроля отклонений от норм, выявления причин отклонений для мотивации труда по центрам финансовой ответственности, расчета затрат по процессам и потребности в ресурсах, управления качеством продукции [2].

Обычно главное содержание таких программ представлено анализом соотношения между

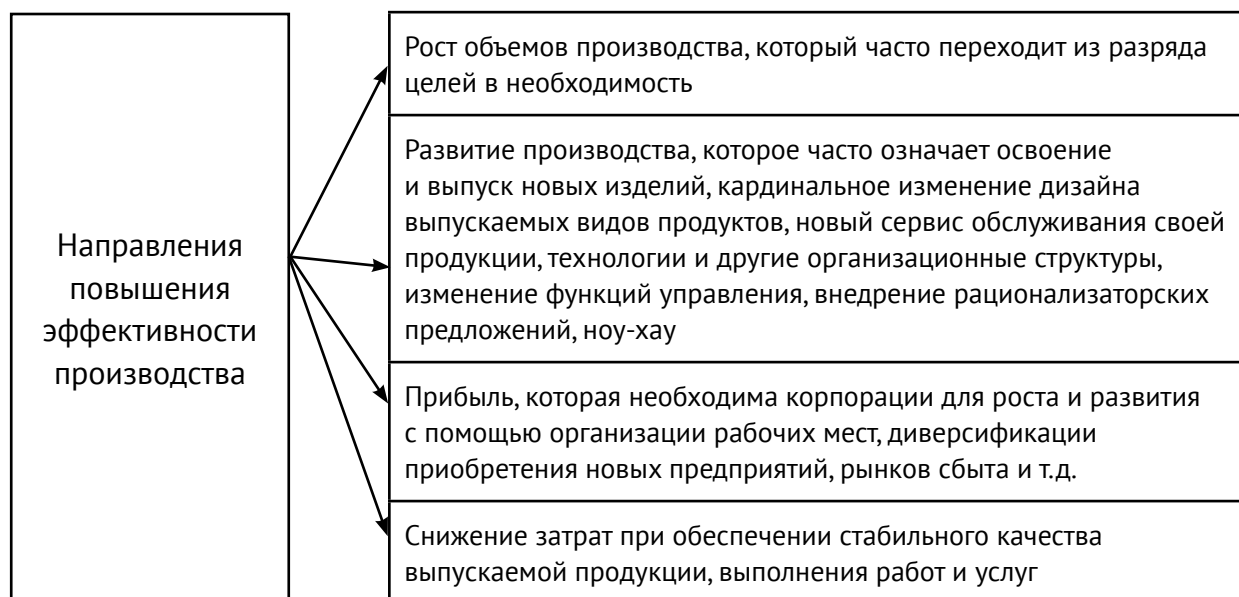


Рис. 1. Направления повышения эффективности производства

доходами и расходами. Поэтому управление затратами является одним из путей решения проблемы. С этих позиций крупные компании в России начинают создавать службы и отделы, которые занимаются или будут комплексно заниматься управлением затратами. В зарубежной практике такая служба или отдел носит название отдела (или службы) контроллинга. Доказано, что система контроля и регулирования затрат на производстве обеспечивает снижение затрат и рост эффективности производства без снижения качества продукта.

Существуют разные точки зрения по поводу дефиниции «контроллинг» и его функций, выполняемых в процессе управления затратами [3]. Термин «**контроллинг**» (от англ. to control) означает контролировать, управлять. Его название в Россию пришло из Германии, а в Великобритании и США вместо контроллинга употребляют термин «**управленческий учет**» (managerial accounting, management accounting). Отсюда произошло различие понятия «контроллинг» и его функционального предназначения.

Отечественная терминология (по данным исследования литературных источников и журнальных статей, посвященных этой теме) либо отдельно использует оба термина, либо смешивает эти два понятия, либо вовсе объединяет. Многие разработчики функционирующих систем контроллинга практически считают, что контроллинг и управленческий учет — одно и то же, и соответственно тому строят архитектуру своих платформ.

Разработка методологии, содержания, понятийного аппарата и его наполняемости и непосредственно самой системы управления в России шло двумя путями: собственными силами организаций (путем создания финансовых департаментов) и с приглашением специализированных консалтинговых фирм. При организации контроллинга вопросы, связанные с постановкой учетного блока задач, решаются в зависимости от того, какая концепция (немецкая или американская) принята организацией за основу.

По немецкой концепции за основу берется внутренний учет во всех его формах: плановой, документальной, контрольной. Внешний (бухгалтерский финансовый) учет не входит в сферу контроллинга, построенного по такой системе.

Американская концепция базируется на интеграции управленческого и финансового учета. В связи с этим мы рассмотрим составные части управления затратами в контроллинге, которые представлены в *табл. 1*.

Думается, что в силу тенденций объединения двух подсистем бухгалтерского учета для внешних и внутренних пользователей и широкого использования учетных систем IAS<sup>1</sup> или GAAP<sup>2</sup> в качестве информационной базы для плановых и контрольных расчетов в будущем будет иметь место распространение контроллинга американской концепции. В любом случае обе модели используют информацию двух подсистем бухгалтерского учета, однако они не составляют сущности контроллинга, а служат лишь базой для него по уровням (оперативный, тактический, стратегический) менеджмента. Оценим реалии той или иной модели и постараемся рекомендовать соответствующий метод учета затрат.

Отмечается, что в область контроллинга как системы управления попадают все сферы деятельности предприятия, компании. Соответственно чему и организуется система учета объектов управления (автономная производственная бухгалтерия или интегрированная с финансовым сектором общей бухгалтерии) в целом по организации и в частности учета затрат на производство.

В сферу процедур оценки, кроме уровней менеджмента, входят цель, задачи и функции управления затратами, а также инструментарий, направленный на результат управления [4]. Оперативное управление затратами в основу своей концепции ставит постоянный контроль соблюдения норм затрат, тактическое управление устанавливает наблюдение за связью объемов производства с величиной затрат. При этом используется набор экономических и инженерных инструментов выявления резервов снижения затрат. Стратегическое управление предусматривает оптимизацию затрат в зависимости от полученных данных стратегического управленческого учета и нефинансовых показателей до уровня конкурентоустойчивой величины.

<sup>1</sup> IAS (International Accounting Standards) — Международные стандарты финансовой отчетности.

<sup>2</sup> GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) — Общие принятые принципы бухгалтерского учета.

Таблица 1

## Система управления затратами

Критерий сравнения	Уровень управления затратами		
	Оперативное управление затратами	Тактическое управление затратами	Стратегическое управление затратами
Цели управления затратами	Поддержание величины затрат на определенном уровне	Сокращение затрат	Сокращение затрат при укреплении стратегической позиции предприятия
Задачи управления затратами	Получение оперативной информации об изменении величины затрат	Максимизация прибыли предприятия в краткосрочной перспективе	Создание долгосрочных конкурентных преимуществ
Функции затрат	Затраты – это функция учета и контроля	Затраты – это функция объема производства продукции	Затраты – это функция стратегических выборов, связанных со структурными и функциональными факторами
Интеграция инструментов управления	Нормирование затрат, учет отклонений фактических затрат от нормативных, анализ отклонений, анализ причин отклонений, осуществление корректирующих действий по минимизации отклонений от норм	Выявление резервов снижения затрат, разработка программ сокращения затрат, использование выявленных резервов в целях обеспечения экономии затрат путем снижения: а) материалоемкости; б) трудоемкости; в) фондоемкости	Оптимизация затрат, учитывающая полный жизненный цикл продукта, анализ цепочки ценностей, анализ затратообразующих факторов, процессно-ориентированное управление, анализ конкурентных преимуществ
Характер уровня управления	Краткосрочное управление, рутинный характер управления, постоянный контроль затрат, создание нормативного учета, использование данных производственного учета	Краткосрочное управление с учетом перспективы, ситуационный характер управления, экономические и инженерные расчеты, использование данных управленческого учета и нефинансовой информации	Долгосрочное управление, стратегическое планирование, анализ и контроль, использование данных стратегического управленческого учета наряду с нефинансовой информацией
Результат управления	Запланированная величина затрат	Снижение величины затрат	Конкурентоустойчивая величина затрат

Следует уточнить ситуацию, сложившуюся в настоящее время относительно полноты и достоверности отражения в бухгалтерском учете возникновения затрат и величины признания затрат расходами на производство и реализацию продукции. Во-первых, на многих предприятиях руководство оперативно не получает объективную информацию о производственных затратах в связи с нерациональным построением системы учета. Во-вторых, невозможно точно определить причины изменения уровня затрат через частично устаревшую методическую базу анализа и ее несоответствие новым технологиям учета. В-третьих, происходит нерациональное использование всех видов ресурсов в результате отсутствия надлежащего

контроля над расходами. В-четвертых, система планирования, основанная только на исторических данных, не позволяет оптимально распределять все виды ресурсов как во времени, так и по центрам ответственности, рабочим процессам, видам и наименованиям продуктов и учитывать все значимые факторы, влияющие на затраты. Наконец, существующие информационные технологии не в состоянии обеспечить скоординированную работу подразделений предприятий в связи с увеличением объема обрабатываемой информации и ее разнообразием.

Оперативное управление рассматривает затраты как функцию учета и контроля, тактическое – как функцию управленческих решений

относительно объемов производства, стратегическое управление затратами представляет функцию в качестве информационного обеспечения выбора метода, связанного со структурными и функциональными факторами.

Проявление функций затрат по уровням их управления реализуется в управленческом учете методами и способами сбора и обобщения, свойственными следующим системам: директ-костинг, абсорпшн-костинг, стандарт-кост, метод ABC, таргет-костинг, кайзен-костинг, CVP-анализ (анализ точки безубыточности), бенчмаркинг затрат, кост-киллинг, LCC-анализ, метод VCC. Перечисленные методы управления затратами, относящиеся как к стратегическому, так и к оперативному и тактическому управлению, достаточно разнообразны по своему содержанию, различны по своим целям и особенностям применения. Каждый метод имеет недостатки, ограничивающие его применение, и определенные преимущества. Можно сказать, что управление затратами не имеет предела совершенствования.

Практика отечественных компаний показала, что в условиях конкуренции и нестабильности

внешней среды наиболее приемлемым для контроллинга будет отражение нарастания производственных затрат по мере движения продукта при сопоставлении произведенных затрат с результатами деятельности подразделений и предприятия. Здесь процессы использования производственных ресурсов представляют собой «вход» в систему управления, в то время как результат деятельности — «выход» из нее. Методический аспект системы предусматривает согласование показателей, которыми будут измерены ресурсы, предназначенные для переработки в готовый продукт, продуктивность их использования в процессе переработки и результаты деятельности (табл. 2).

Другими словами, классическая организация функционирования системы выражается согласованностью финансовых и нефинансовых показателей производственных затрат и выручки от продажи готовой продукции [5]. Однако разные стадии производства, выполнение различных видов деятельности отдельными функциональными службами и подразделениями предприятия, по-разному организованные производственные процессы (параллельные и

Таблица 2

#### Согласованность финансовых и нефинансовых показателей измерения производственных ресурсов, их продуктивности и результатов деятельности

Стадия движения продукта	Показатели производственных ресурсов и продуктивности их использования	Показатели результатов деятельности, их краткая характеристика
Начало движения продукта	Отбор и оценка «основного» ресурса. Технологический фиксированный набор дополнительных к «основному» ресурсов (калькуляция «основного» и дополнительных ресурсов)	Уровень производственных запасов. Размер производственных мощностей. Обеспеченность рабочей силой и степень ее занятости. Экономическая выгода (как отклонения от бюджетов)
Создание и движение продукта	<b>Операционные затраты:</b> временные, организационные, на уровне предприятия и подразделений (калькулирование на основе стандартов и норм). <b>Затраты на внесение изменений в движение продукта:</b> альтернативные, не предусмотренные сметами, дополнительные (калькулирование по носителям затрат)	Рост объема производства. Развитие производства (новые изделия, технологии, организационные структуры, вид сервиса, перераспределение функций управления и т.д.). Драйвер действия (объем потребленных действий)
Окончание движения продукта	Выбор и калькуляция промежуточного и конечного продуктов предприятия (объекты калькулирования на уровне предприятия)	Прибыль от продаж продукции. Маржинальный доход предприятия, его подразделений и продуктов. Рентабельность отдельных изделий, вида продукции, заказа. Маржинальность изделия, заказа, группы однородных изделий (вклад в покрытие постоянных затрат и получение прибыли)

последовательные) требуют установления специфических показателей, которыми будут характеризоваться результаты их деятельности.

Если производственные подразделения предприятия, выпускающие промежуточную или конечную готовую продукцию, измеряют свой выпуск в натуральном и стоимостном (по трансфертным рыночным или внутренним затратным ценам) выражении, то вспомогательные службы не имеют такой возможности вследствие отсутствия рыночных цен на такого рода услуг и закрытой информации об их себестоимости на других предприятиях, а также отсутствия калькулирования внутренних услуг в самих организациях.

Предлагаемая концепция организации учета для измерения выполняемых функций вспомогательными цехами использует понятие «драйвер действия», которое служит основой распределения некоторой части производственных затрат по видам или группам изделий. Драйверы действия выражают объем потребленных действий, например объем внутренних транспортных перевозок, количество часов работы кранового и другого подъемно-транспортного оборудования, объем выработанного и потребленного сжатого воздуха, пара, количество выполненных единиц ремонтной сложности оборудования и т.п. На уровне деятельности

подразделений они выступают измерителями конечных результатов.

По-особому строится процесс калькулирования продукции при предлагаемой системе обобщения затрат (рис. 2).

Согласование основной цели предприятия — получение прибыли и использование для контроллинга финансового результата показателей маржинальной калькуляции возможно при поэтапном проведении следующих процедур:

- отнесение стоимости «основного» и дополнительных ресурсов каждого места их возникновения на изделие, группы однородных видов продукции, заказы;
- выделение с помощью драйверов действия переменной части накладных производственных расходов и включение их вместе с операционными затратами в себестоимость продуктов, изделий, заказов, производимых в подразделениях обработки «основного» ресурса;
- исключение для конечного продукта из выручки от его продажи совокупных прямых затрат, для промежуточного продукта — из суммы выручки по трансфертным ценам совокупных прямых затрат, тем самым обеспечивается определение суммы покрытия или маржинального дохода на единицу продукции;
- суммирование маржинального дохода каждого вида продукции или каждого подразделе-

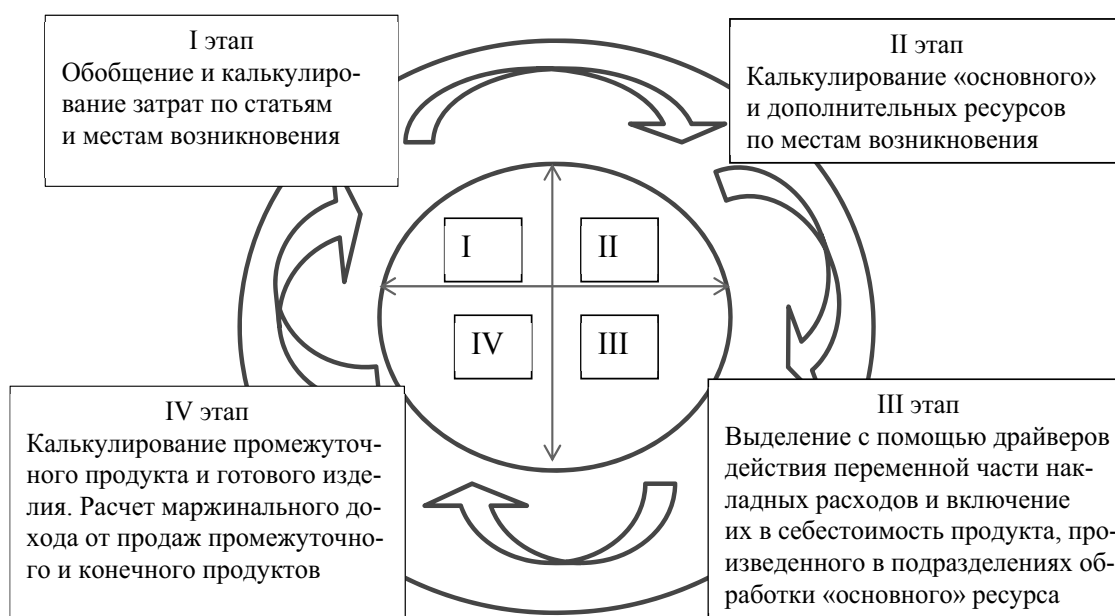


Рис. 2. Процесс калькулирования промежуточного и готового продуктов

ния и исключение из полученного результата общей суммы косвенных накладных производственных расходов.

Прибыль как обобщающий целевой показатель отражает и количественно измеряет поставленную перед предприятием цель и является измерителем показателя вклада каждого производственного подразделения в выполнение конечной цели предприятия, удовлетворяя требованиям оценки результативности деятельности. Исходя из этого, можно видеть, что все четыре этапа (см. рис. 2) непосредственно соединены друг с другом, представляя собой «колесо». Начало его движения относится к подготовительным процессам калькулирования затрат и заканчивается определением себестоимости промежуточного и конечного продуктов.

Проблема применения этого же показателя для оценки вклада каждого продукта в общую прибыль предприятия заключается в справедливости расчета трансфертных цен и точности калькулирования себестоимости конечного и промежуточных продуктов. В этой связи следует подчеркнуть особенность формирования результатов деятельности, которая заложена в концепции учета производства по мере движения продукта. Она заключается в подборе операций, имеющих прямое отношение к выпуску данного конкретного изделия путем вычленения их из общего производственного процесса и с помощью драйверов действия.

Кроме того, предлагаемая концепция изменяет традиционный состав производственных накладных расходов в сторону уменьшения их

величины и количества составляющих. Классификация технологических операций и введение в систему учета драйверов действий переводит значительную часть накладных расходов производственного характера в состав затрат, имеющих прямое отношение к индивидуальным изделиям, видам продукции и т.п. Примером могут служить транспортные затраты, стоимость переналадки оборудования, расход электроэнергии на двигательные нужды и т.д.

Изложенное выше позволяет утверждать, что информация о результате деятельности и эффективности производства продуктов зависит от содержания, точности и полноты процессов калькулирования затрат и продукции. И в первую очередь на результат работы структурных подразделений влияет точность распределения накладных расходов. Признавая это, в управленческом учете возможно определить результаты по двум системам экономических показателей: по прибыли и маржинальному доходу (рис. 3).

Результат деятельности, исчисленный тем или иным способом, будет отражать выполнение общей задачи предприятия в форме двустороннего движения информации сверху вниз и снизу вверх.

В то же время каждый из названных подходов расчета используется при соответствующих потребностях управления и принятой оценке продукции. Отсюда решение о построении системы управленческого учета в контроллинге

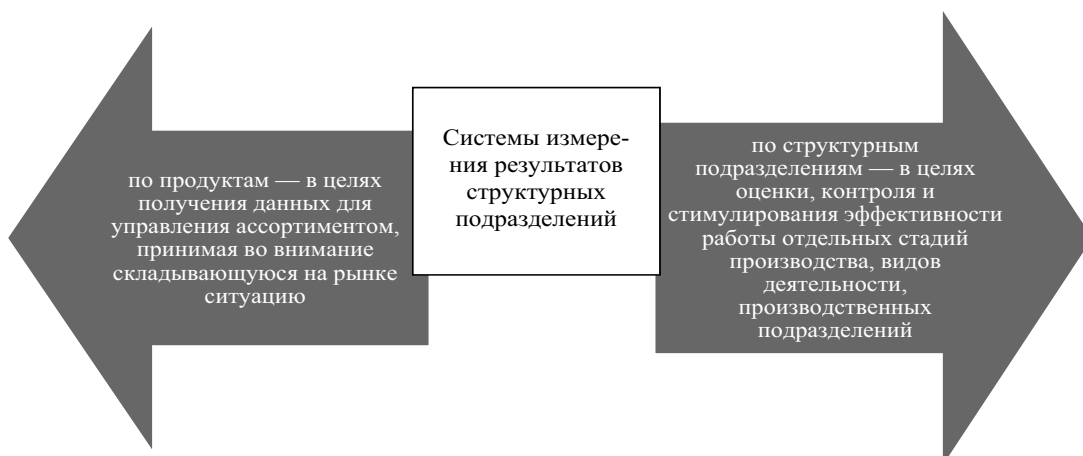


Рис. 3. Системы измерения результатов деятельности структурных подразделений в контроллинге

видится реализацией двух способов исчисления показателей результативности.

Предприятия, предпочитающие ведение учета затрат на производство на основе экономических показателей, в процессе своей деятельности обнаруживают, что оценка общего объема выпуска подразделения по переменным затратам, а единицы продукта по прямым (в данном случае сопоставимым между собой по составу) затратам представляется лучшим способом оперативного накопления информации по мере движения продукта по стадиям производства, определения финансовых результатов и вклада каждого продукта и структурного подразделения в общую прибыль.

Переход к калькуляции затрат и продуктов, предложенный в рамках данной концепции, допускает согласование показателей, формирующих результаты деятельности структурных подразделений и эффективности производства отдельных изделий, по принципу накопления затрат в разрезе производственных подразделений (на примере общей схемы в машиностроении на рис. 4) и носителей затрат.

Однако здесь имеет место проблема оперативного отражения вмешательства в процесс производства. Любое изменение технологии

приводит к отклонениям от норм затрат или установленных бюджетом величин расходов. Если технологический процесс происходит по установленному регламенту, положенному в основу предварительных калькуляций, тогда наблюдение за соблюдением технологии позволяет без дополнительных учетно-контрольных процедур накапливать затраты в зависимости от установления места и стадии движения продукта или этапа оказания услуги. В противном случае появляется необходимость расчетов последствий вмешательств и внесения результатов расчетов в регистры накопления затрат, формат которых паритетен показателям внутренней отчетности структурных подразделений.

Счета затрат, открытые по видам деятельности для целей контроля исполнения бюджетов и соблюдения норм продуктовых затрат, являются по своей структуре калькуляционными. В течение отчетного периода на основании первичной документации, поступающей в производственную бухгалтерию из функционально обособленных центров ответственности, формируется дебетовый оборот по процессам видов деятельности и местам их возникновения. Модель учета строится на соблюдении принципа преемственности и многократного

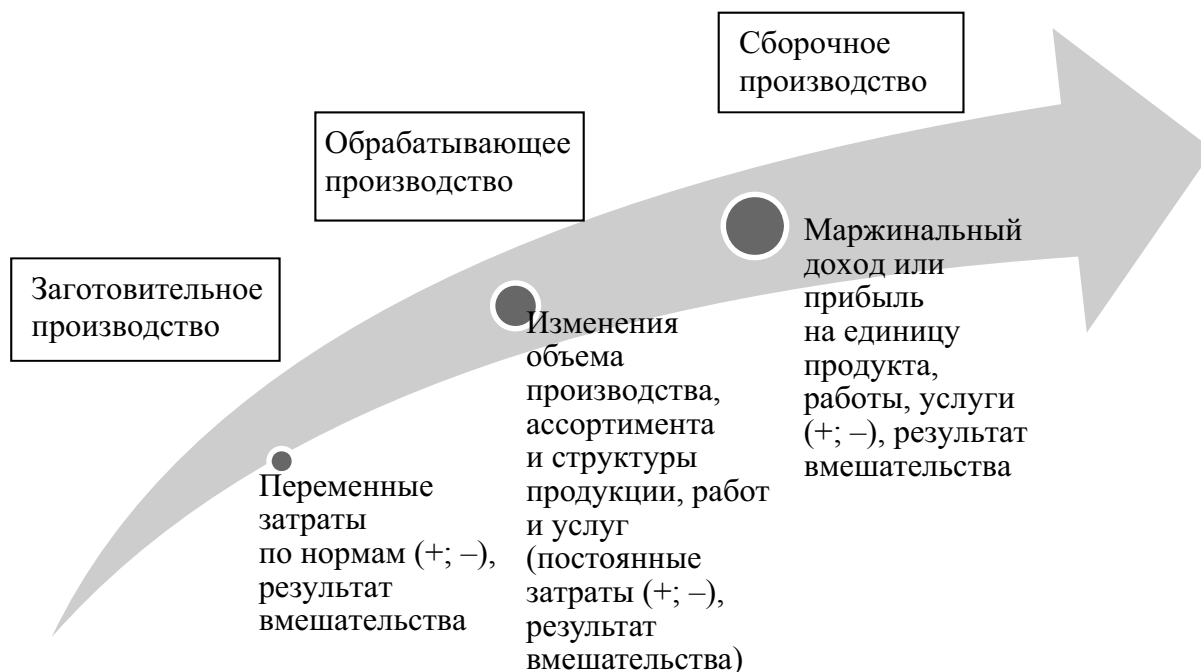


Рис. 4. Накопление затрат от заготовительного производства к обрабатывающему и сборочному в машиностроении



использования первичной и промежуточной информации, который предполагает сбор, обработку и транспортировку данных первичного учета для обоих компонентов системы бухгалтерского учета.

Разрабатываемый перечень контрольных счетов учета затрат в среде контроллинга должен соответствовать степени детализации процессов, позволяющей менеджерам с достаточной определенностью формулировать информационные потребности для принятия управленческих решений и проконтролировать их исполнение без изменений технологии или с регламентированными вмешательствами в технологический процесс. Номенклатуру статей затрат в разрезе

видов деятельности рекомендуется связывать с принятой классификацией и выполняемыми функциями управления на определенных стадиях производства.

Представленная и обоснованная здесь концепция организации управленческого учета на основе движения продукта и накопления затрат по стадиям производственного процесса в среде контроллинга позволит контролировать затраты в момент их возникновения, выявить отклонения до завершения процесса производства, увязать результаты деятельности каждого центра ответственности и предприятия в целом, осуществлять оперативный контроль, анализ и бюджетирование.

### Литература

1. Мельник М.В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4. С. 16–22.
2. Карпова Т.П., Верецук И.И. Взаимосвязь управленческих технологий и содержания управленческого учета // Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ — МСХА имени К.А. Тимирязева, ЛНАУ. М.; Луганск, 2012. С. 53–56.
3. Карпова Т.П., Карпова В.В. Принципы построения и прогнозные возможности расчетно-платежного баланса // Вестник Финансового университета. 2015. № 1 (85). С. 37–53.
4. Карпова В.В. Оценка как элемент системы бухгалтерского учета: дис. ... канд. экон. наук / Всероссийский заочный финансово-экономический институт. М., 2002. 188 с.
5. Е.В. Никифорова. Методические подходы к подготовке отчетности об устойчивом развитии хозяйствующего субъекта // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 4. С. 75–80.

### References

1. Mel'nik M. V. Osnovnye elementy ustoichivosti ekonomiki v sovremennykh usloviyakh [Major factors of modern economy sustainability]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 4, pp. 16–22 (in Russ.).
2. Karpova T.P., Veretsuk I.I. Vzaimosviaz' upravlencheskikh tekhnologii i sodержaniia upravlencheskogo ucheta [The relationship between managerial technologies and the content of management accounting]. V sbornike "Nauchnie trudi Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii uchenikh MADi and MSKhA imeni K.A. Timiriazeva" — The Collection of Papers of the International Scientific and Practical Conference of the Scientists of the State Technological University "Moscow Automobile and Road Institute" and Moscow Agricultural Academy after K.A. Timiryazev. Moscow, Lugansk — Lugansk, 2012, pp. 53–56 (in Russ.).
3. Karpova T.P., Karpova V.V. Printsipy postroeniia i prognoznye voz-mozhnosti raschetno-platezhnogo balansa [The principles and possibilities of forecast: the payables and receivables balance settlements]. Vestnik Finansovogo Universiteta — Bulletin of the Financial University, 2015, no. 1 (85), pp. 37–53 (in Russ.).
4. Karpova V.V. Otsenka kak element sistemy bukhgalterskogo ucheta: dis. ... kand. ekon. nauk [Valuation as an element of accounting system. PhD thesis]. Vserossijskij zaohnij finansovo-ekonomicheskij institut — Russian Distance-Learning Finance and Economics Institute. Moscow, 2002, 188 p. (in Russ.).
5. Nikiforova E. V. Metodicheskie podkhody k podgotovke otchetnosti ob ustoichivom razvitii khoziaistvuiushchego sub» ekta [Methodical Approaches for Reporting on Sustainable Development of an Economic Entity]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2015, no. 4, pp. 75–80 (in Russ.).