

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Курганский государственный университет»

Кафедра «Учет и внешнеэкономическая деятельность»

## **СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Методические материалы (схемы, примеры расчетов)  
для практических занятий и самостоятельной подготовки  
студентов очной, очно-заочной и заочной форм обучения направления 38.03.01  
«Экономика» (направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

Курган 2019

Кафедра: «Учет и внешнеэкономическая деятельность».

Дисциплина: «Стратегический учет» (направление 38.03.01 «Экономика», направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»).

Составила: канд. экон. наук, доцент О. Т. Зырянова.

Утверждены на заседании кафедры

«20» мая 2019г.

Рекомендовано методическим советом университета «14» марта 2019 г.

## Общие положения

Методические материалы по дисциплине «Стратегический учет» предназначены для студентов бакалавриата (направление подготовки 38.03.01 «Экономика», направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит») очной, очно-заочной и заочной форм обучения в соответствии с учебным планом.

Цель учебного курса «Стратегический учет» – систематизация и углубление знаний, полученных по дисциплине, и приобретение навыков принятия управленческих решений на основе обобщения и анализа информации.

Предмет изучения – информация о деятельности отдельных подразделений или каких-либо сторонах деятельности предприятия, основанная на операциях, относящихся к будущему периоду времени, системы учёта и контроля за издержками, калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Предлагаемые для обучения ситуации должны обеспечить получение знаний, умений и навыков, развивать творческое мышление, творческий потенциал студентов.

### ***Тема 1. Основы формирования учетных систем для решения стратегических задач коммерческих организаций***

В таблицах 1.1 – 1.6 представлены теоретические и исторические аспекты управленческого учета.

Таблица 1.1 – Взаимосвязь появления учетно-информационных технологий с историческими этапами развития науки стандартов управления

Период создания	Стандарты управления	Описание стандарта	Учетно-информационные технологии, связанные со стандартом
1	2	3	4
Предпосылки к созданию формализованных систем управления и управленческого учета			
Начало ХУШ в. – начало ХХ в.	Жак Савари. О совершенном купце (1676)	Создание науки об отдельном предприятии, истолкование учета как функции управления	разделение счетов на синтетические и аналитические, введение торговой калькуляции; классификация балансов на инвентарные (оценка по себестоимости) и конкурсные (оценка по текущим ценам)
1880 г. начало ХХ в.	Г. Эмерсон. Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы	Формирование науки об управлении издержками	Деление издержек на условно-постоянные и переменные, развитие калькуляционного учета

Продолжение таблица 1.1

1	2	3	4
1913 – 1944 годы	Труды изданные в начале XX века англо-американской школой управленческого учета: Ч. Э. Шпруг, Ч. Литтлтон, Э. Патон, О. Мэй, Ч. Гаррисон, Г. Свиной, Д. Хиггинс, Р. Антони	Определение цели учета как орудия управления, последовательное использование интересов участников производства и потребления, разработка средств учета, необходимых для принятия действенных управленческих решений	Обоснование значимости натуральных измерителей; введение учетно-управленческих категорий; стандартные издержки; центры ответственности; управленческий учет и бихевиоризм (наука о поведении)
Развитие формализованных систем управления			
1911 – 1945 годы	«30 glorieuses» Принципы организации производства, заложенные Тейлором	Создание уникальных принципов управления, определяющих построение и функционирование систем управления	Разработка технологий, используемых в науке и технике для моделирования учетно-информационных процессов, введение и реализация принципа рациональности учетных систем
1946 – 1965 годы	MRP-0 «Material Requirment Planning»	Планирование потребности в запасах, расчет нетто-потребности	Технологии нормирования запасов, логистика, возникновение бюджетирования; развитие теории контроллинга
1965 – 1975 годы.	MRP-1 « Closed Loop Material Requirment Planning»	Планирование, включающее составление производственной программы на межцеховом уровне	Развитие теорий стратегического и гибкого бюджетирования, анализ принятия решений и учет по центрам ответственности
1975 – 1985 годы.	MRP-II «Manufacturing Resource Planning»	Планирование производственных и торговых ресурсов	Появление и развитие японских технологий учета и контроля (JIT и «Канбан системы»)
1985 – 1995 годы	ERP, «Enterprise Resource Planning», ERP extended	Планирование ресурсов предприятия	DRP (планирование ресурсов для распределения); FRP (финансовое планирование); управление цепочками поставок (Supply Chain

Таблица 1.2 – Направления (виды) управленческого учета

Вид учета	Задачи управления	Проблема	Основные методы	Технологии управленческого учета
Производственный учет	Управление себестоимостью	Соответствие себестоимости реальной величине затраченных ресурсов	Нормирование затрат и анализ отклонений; калькулирование по видам деятельности	Standart-costing, ABC-costing, Target-costing и др.
Маржинальный учет	Планирование объемов выпуска, цен и затрат в целях максимизации операционной прибыли	Зависимость прибыли от изменения объемов производства и реализации	Формирование себестоимости и выделение уровней релевантности. Оценка показателей при желаемом уровне прибыли	CVP – анализ, релевантный подход к анализу решений, др.
Бюджетный учет	Повышение эффективности деятельности подразделений	Прозрачность финансовых результатов предприятия для менеджеров и их ответственность за результаты работы подразделений	Выделение ЦФО. Разработка бюджетов и бюджетного регламента; формирование трансфертной цены	Бюджетирование, EVA, трансфертное ценообразование, др.
Стратегический учет	Развитие предприятия и повышение конкурентоспособности в долгосрочной перспективе	Получение конкурентного преимущества; ресурсное и финансовое обеспечение стратегии предприятия	Оценка затрат и сравнение их с конкурентами; разработка системы показателей результативности предприятия	Life cycle costing, Kaizen-costing, TQM, ССП, реинжиниринг бизнес-процессов, бенчмаркинг, бюджетирование развития и др.

Таблица 1.3 – Основные различия стратегического и тактического управленческого учета

Область сравнения	Тактический управленческий учет	Стратегический управленческий учет
1	2	3
Задачи	Информационная поддержка тактического менеджмента	Информационная поддержка стратегического менеджмента в организации
Объект учета	<ul style="list-style-type: none"> <li>- текущие затраты организации и ее структурных подразделений – центров ответственности;</li> <li>- результаты хозяйственной деятельности как в целом, так и в отдельных центрах ответственности;</li> <li>- внутреннее ценообразование, предполагающее использование</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- капитальные затраты организации, имеющие долгосрочный характер;</li> <li>- будущие результаты хозяйственной деятельности организации в целом и отдельных сегментов бизнеса;</li> <li>- ценообразование, предполагающее использование рыночных</li> </ul>

	<p>трансфертных цен;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- бюджетирование и внутренняя отчетность</li> </ul>	<p>цен с учетом ожидаемого темпа инфляции;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- стратегическое планирование;</li> <li>- формирование прогнозных планов деятельности организации</li> </ul>
Принципы	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оперативность представления информации;</li> <li>- конфиденциальность;</li> <li>- полезность;</li> <li>- гибкость системы управленческого учета;</li> <li>- экономичность информации;</li> <li>- принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей;</li> <li>- принцип управления по отклонениям;</li> <li>- принцип контролируемой внутренней отчетности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- непрерывность деятельности организации;</li> <li>- прогнозность системы управленческого учета;</li> <li>- планирование деятельности всех подразделений с составлением бюджетов;</li> <li>- формирование отчетной информации;</li> <li>- принцип управления по отклонениям;</li> <li>- принцип контролируемости показателей внутренней отчетности;</li> <li>- оценка результатов деятельности</li> </ul>
Методы и концепции	<ul style="list-style-type: none"> <li>- комплексное использование методов бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики;</li> <li>- использование математико-статистических методов.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- использование таких концепций, как анализ цепочки ценностей;</li> <li>- использование системы сбалансированных показателей;</li> <li>- калькулирование себестоимости на основе движения продукта по стадиям жизненного цикла;</li> <li>- использование математических методов (детерминированные, стохастические и др.)</li> </ul>
Учет факторов, влияющих на деятельность организации	<ul style="list-style-type: none"> <li>- концентрация на внутренних процессах (регулирование, нормирование, калькулирование, анализ, контроль и др.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- концентрация на внешних факторах (прогнозирование, планирование, анализ, контроль и др.)</li> </ul>
Используемые измерители	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стоимостные и натуральные измерители, удобные для формирования оперативной информации</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- стоимостные и натуральные измерители;</li> <li>- количественные и качественные, удобные для формирования стратегической информации</li> </ul>
Критерии оценки эффективности бизнеса	<ul style="list-style-type: none"> <li>- сфокусированность главным образом на финансовых показателях</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- использование как финансовых, так и нефинансовых количественных и качественных показателей (доля рынка, удовлетворенность заказчиков услугами, степень будущих рисков и др.)</li> </ul>

Таблица 1.4 – Различия в объектах управленческих решений

Тактические решения	Стратегические решения
Оптимальное распределение ресурсов по видам производств и подразделениям с целью эффективного их использования	Стратегический анализ конъюнктуры выпуска и продаж в разрезе сбытовых сегментов, уровня управления производства и его технологии
Формирование ценовой политики	Сокращение затрат под воздействием факторов внешней среды (поставщиков, покупателей, конкурентов и т. п.)
Расширение или сокращение производственной деятельности, изменение организационной структуры путем ликвидации (создания) новых подразделений	Формирования собственной позиции в условиях конкуренции
Целесообразность принятия дополнительных заказов в условиях лимитирующих факторов	Формирование политики стратегического ценообразования
Установление оптимальной структуры производственной программы	Оценка договорных обязательств и с покупателями, и собственных конкурентных преимуществ
Расширение рынков сбыта продукции и эффективность сбытовых территорий	Анализ инвестиционной привлекательности альтернативных проектов
Эффективное использование производственных мощностей	Оценки стратегических партнеров и перспектив развития бизнеса
Увеличение прибыли или уменьшение убытков в краткосрочном периоде	Оценка структуры, прибыльности и дальнейших перспектив развития бизнеса в разрезе покупателей и рынков сбыта

Таблица 1.5 – Выбор критерия принятия управленческих решений

Определяющие факторы	Применяемые критерии принятия управленческих решений
<b>Внешняя среда:</b> научно-технические факторы, экономические факторы, природные факторы, юридические факторы. <b>Внутренняя среда:</b> затраты, сроки. <b>Задачи:</b> сроки, затраты, выгоды.	Количественные (максимизация прибыли, акционерной стоимости фирмы и др.)
<b>Внешняя среда:</b> факторы социального развития, демографические факторы, политические факторы и др. <b>Внутренняя среда:</b> корпоративная культура, иерархия и полномочия в организации, личностные особенности, организационная структура и т.п. <b>Задачи:</b> участники, баланс сил и т. п.	Качественные (завоевание престижа фирмы, интересы групп внутри фирмы, удовлетворение амбиций руководителя и др.)

Таблица 1.6 – Функции и задачи стратегического управленческого учета

Функции СУУ	Решаемые задачи
Учетная функция	Сбор, регистрация, проверка, обобщение данных, а также координация процесса формирования учетной информации для обеспечения стратегического планирования, анализа и

	контроля
Аналитическая функция	Выполнение аналитических расчетов с целью определения значений показателей деятельности за период, сопоставление их с прогнозируемыми и выяснение причин отклонений. Выявление эффективности работы организации с точки зрения различных групп интересов (акционеров, менеджеров, контрагентов, потребителей и др.)
Функция стратегического планирования	Выявление критических для управления направлений и факторов бизнеса. Разработка и согласование векторов показателей (методики расчета, источники формирования данных), отражающих критические для управления направления и факторы бизнеса. Утверждение значений показателей в соответствии с выбранной стратегией. Обеспечение согласованности подстратегий
Координационная функция	Производит координацию процедуры использования «план-факт» учетной информации для оценки контрольных значений достижения стратегических целей
Контрольная функция	Подготовка сводной отчетности для расчета целевых значений показателей в соответствии с выбранной стратегией. Контроль исполнения принятых по итогам план-факт-анализа решений. Отслеживание достижения поставленных целей на основе принципа обратной связи
Организационная функция	Разработка оптимальных организационных структур управления и системы коммуникационных связей между уровнями управления
Регулирующая функция	Подготовка многовариантной информации для принятия корректирующих стратегических решений в части выполнения стратегии

## ***Тема 2. Базовые концепции стратегического управленческого учета***

### **Концепция анализа цепочки ценностей**

Виды операций в кругообороте капитала, схема их взаимосвязи приведены в таблице 2.1 и на рисунке 2.1.

Таблица 2.1 – Цепь образования потребительной стоимости

Цепь образования потребительной стоимости – набор операций, функций, бизнес-процессов в кругообороте капитала			
Основные виды	Логистика закупок	Фирменная инфраструктура	Вспомогательные виды
	Управление производством	Управление персоналом	
	Логистика поставок	Развитие технологии	
	Маркетинг и продажа		
	Обслуживание		

Поставщи- ки	Предприятие						Потребители
Стратегии и административные цели (виды деятельности)							
	Исследо- вания и раз- работ-ки	Проекти- рование	Производ- ство	Марке- тинг	Дистри- бьюция	Обслужи- вание по- треби- теля	

Рисунок 2.1– Цепочка ценности

Анализ цепи образования потребительной стоимости приводит предприя-  
тие к выбору одной из трех возможных стратегий:

- лидерства в издержках,
- дифференциации
- фокусирования.

Анализ цепочки ценностей позволяет компании определить четыре  
направления, способствующих увеличению стоимости предприятия в целом:

- связь с поставщиками;
- связь с потребителями;
- технологические связи внутри цепочки ценностей бизнес-единицы;
- связи между цепочками ценностей бизнес-единиц внутри предприятия.

#### Пример 1 Концепции цепочки ценностей

ООО «СТ» специализируется на выпуске стеллажных систем складского  
и офисного хранения для банков, архивов, складов, магазинов. Собственное  
высокотехнологичное производство, многолетний опыт работы, позаказный  
метод исполнения и мощная дизайнерско-конструкторская группа обеспечи-  
вают изготовление оборудования строго в соответствии с требованиями заказчика  
к конструкции, цвету, размеру.

Основная доля в общем объеме продаж 20XX года приходилась на грузо-  
вые стеллажи (64 %), 22 % составляли универсальные стеллажи, 13 % архив-  
ные, и 1 % объема реализации – прочие заказы.

К числу основных конструктивных преимуществ предприятия относятся:

- услуги по промеру помещений и выбор оптимальной планировки;
- система индивидуальных решений складской логистики, выполняемая серти-  
фицированными специалистами;
- предоставление всех необходимых чертежей, спецификаций и паспортов с  
установленной гарантией на все виды оборудования;
- малый срок изготовления;
- гарантированные нагрузки на стеллажи;
- качество изготовления и покрытия стеллажей;
- профессиональный монтаж оборудования;
- послегарантийный сервис.

На рисунках 2.2, 2.3 отражены операции цепочки ценностей и процессы  
формирующие добавленную стоимость для ООО «СТ»

Извлечение и доставка руды на перерабатывающее производство
Обогащение руды
Выплавка чугуна или черновых цветных металлов
Получение стали или рафинированных цветных металлов
Производство проката
Закупка металла у металлоторгующей организации
Производство металлоконструкций
Маркетинговая или рекламная деятельность
Реализация продукции конечному потребителю

Рисунок 2.2 – Цепочка ценностей ООО «СТ» в условиях полного производственного цикла

Обработка металла и сварка конструкции (заготовительный, сварочный, токарно-фрезерный, гибочный)
Покраска изделий
Упаковка изделия. Услуги по доставке и монтажу
Маркетинговая и рекламная деятельность

Рисунок 2.3 – Процессы, формирующие добавленную стоимость ООО «СТ»

В таблицах 2.2, 2.3, 2.4 выполнены расчеты финансовых показателей для ООО «СТ»

Таблица 2.2 – Построение цепочки ценностей производственного процесса ООО «СТ», р.

	Звено цепочки ценностей	Вид производимой продукции – стеллажи			Итого
		грузовые	архивные	универсальные	
1 э т а п	1 Маталлоторгующая организация				
	2 Цена реализации металла	809803	112737	184481	1107021
	3 Производство				
	4 Обработка металла и сварка металлоконструкций				
	5 Затраты на металл	809803	112737	184481	1107021
	6 Цеховая себестоимость	503833	70141	114779	688753
	7 Цена реализации	1497141	266541	451294	2214976

	8 Прибыль (7-6-5)	183505	83663	152034	419202
2 э т а п	9 Нанесение порошкового покрытия				
	10 Затраты на приобретение продукции	1497141	266541	451294	2214976
	11 Цеховая себестоимость	407055	56668	92732	556455
	12 Цена реализации	2052452	390801	666857	3110110
	13 Прибыль (12-11-10)	148256	67592	122831	338679
3 э т а п	14 Упаковка, монтаж, доставка				
	15 Затраты на приобретение продукции	2052452	390801	666857	3110110
	16 Цеховая себестоимость	422478	58815	96245	577538
	17 Цена реализации	262884	519769	890587	4039160
	18 Прибыль (17-16-15)	153874	70153	127485	351512
4 э т а п	19 Маркетинг и реклама				
	20 Затраты на приобретение продукции	2628804	2628804	519769	4039160
	21 Цеховая себестоимость	228277	31780	52003	312060
	22 Цена реализации	2940221	589455	1011474	4541150
	23 Прибыль (22-21-20)	83140	37906	68884	189930
	24 Конечный потребитель				
	25 Цена приобретения продукции	2940221	589455	1011474	4541150

Таблица 2.3 – Оценка прибыли, приходящейся на каждый этап цепочки ценностей, р.

Звено цепочки ценностей	Грузовые стеллажи	Архивные стеллажи	Универсальные стеллажи
Обработка металла и сварка металлоконструкций	183505	83663	152034
Нанесение порошкового покрытия	148256	67592	122831
Упаковка, монтаж, доставка	153874	70153	127512
Маркетинг, реклама	83140	37906	68884
Итого	568775	259314	471261

Таблица 2.4 – Расчет рентабельности активов по произведенным видам продукции

Этапы производства	Обработка и сварка металла	Нанесение порошкового покрытия	Монтаж и доставка	Маркетинг и реклама	Итого
<b>Грузовые стеллажи</b>					
Прибыль, р.	183505	148256	153874	83140	568775
Активы, р.	1846828	259928	150099	112840	269695
Рентабельность, %	10	57	103	74	24
<b>Архивные стеллажи</b>					
Прибыль, р.	83663	67592	70153	37906	259314
Активы, р.	258758	36418	21030	15810	332016
Рентабельность, %	32	186	334	240	78

Универсальные стеллажи					
Прибыль, р.	152034	122831	127512	68884	471261
Активы, р.	431265	60698	35051	26350	552364
Рентабельность, %	35	202	364	261	85

### Концепция стратегических бизнес единиц (СБЕ)

Концепция используется для обоснования проектов реструктуризации бизнеса.

Под реструктуризацией предприятия понимается его структурная перестройка в целях обеспечения более эффективного распределения и использования всех имеющихся у него ресурсов (материальных, трудовых, финансовых). Реструктуризация предполагает осуществление комплекса мероприятий по приведению организационной структуры предприятия в соответствие с выбранной стратегией его развития. Она, в частности, может проявиться в формах разделения и выделения, предполагающих разукрупнение (децентрализация) производства.

Пример 2. Примером децентрализации машиностроительного производства представляется история российского оборонного предприятия. Следствием проводимой конверсии (уменьшения оборонного заказа) предприятие стало убыточным и, в частности, один из цехов тоже стал убыточным. Этот цех производил корпуса снарядов. Казалось, что единственным выходом будет конверсия цеха. Однако администрация предпочла путь реконструкции производства, в результате чего, цех, ранее производивший корпуса снарядов, был выделен на отдельный баланс и зарегистрирован как дочернее общество – малое научно-производственное предприятие «Витязь». В дальнейшем оно было преобразовано в ОАО «Витязь». Данный факт можно рассматривать как начало децентрализации завода, так как примеру этого цеха последовали и другие цеха.

В основу производства был положен выпуск гражданской продукции, однотипной ранее производимым корпусам снарядов: безшовных горячекатаных трубных заготовок. Эта продукция широко используется в машиностроении.

На рисунках 2.4, 2.5, 2.6, 2.7 представлены схемы, характеризующие существующие схемы взаимодействия структурных единиц, и процессы, которые были изменены в результате реорганизации бизнеса.

Совет директоров	
Центральный аппарат	
Генеральный директор	
Финансовый директор	Бухгалтерия
Первый заместитель гендиректора	Отдел кадров
Канцелярия	Вычислительный центр
Второй отдел	

Структурные подразделения	
	Производственный отдел
	Объединенный отдел
	Отдел потребительских товаров
	Магазин-пекарня

Рисунок 2.4 – Организационная структура ОАО «Витязь»



Рисунок 2.5 – Движение ежемесячных потоков производства и реализации продукции, р.

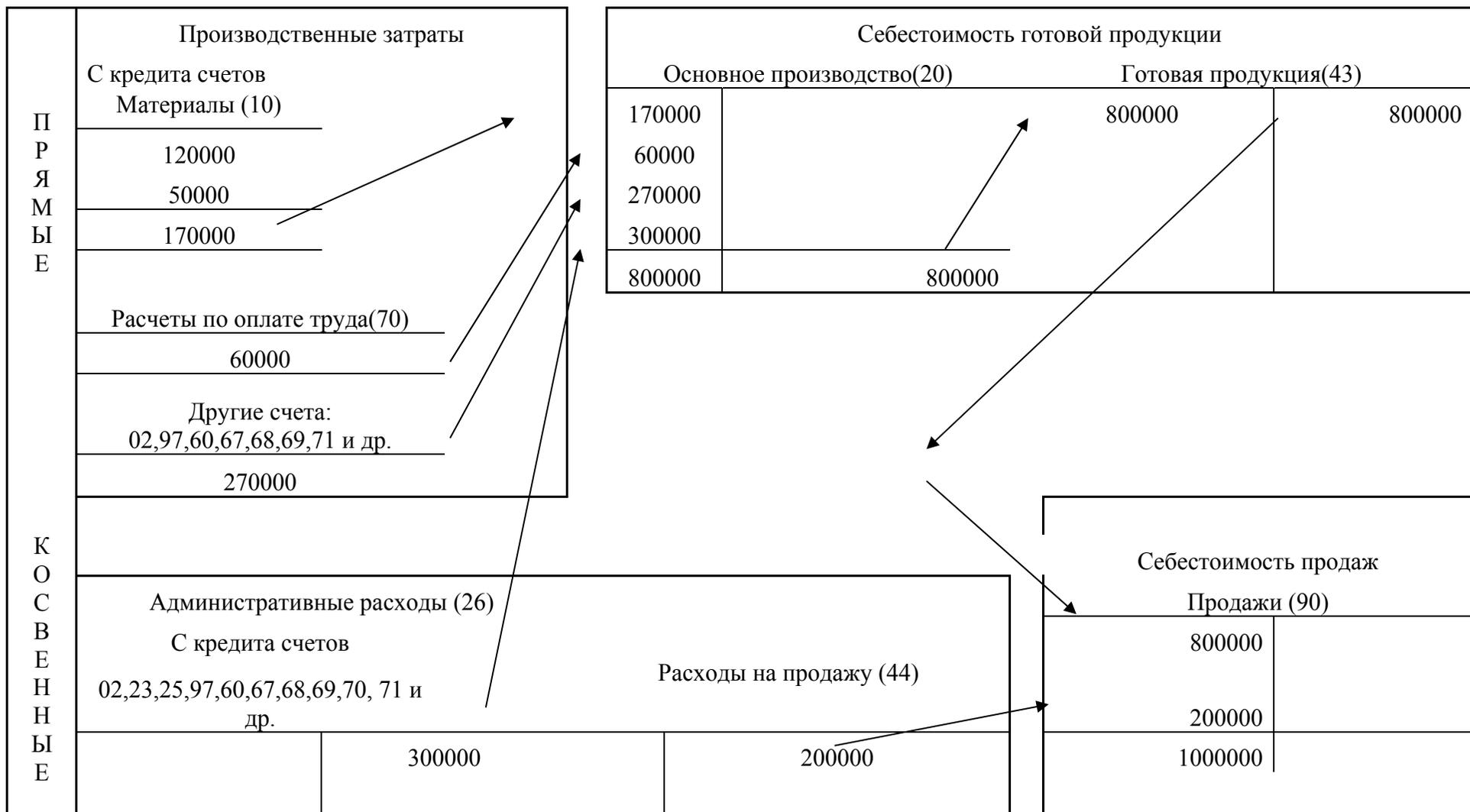


Рисунок 2.6 – Формирование полной себестоимости продукции до проведения реструктуризации, р.

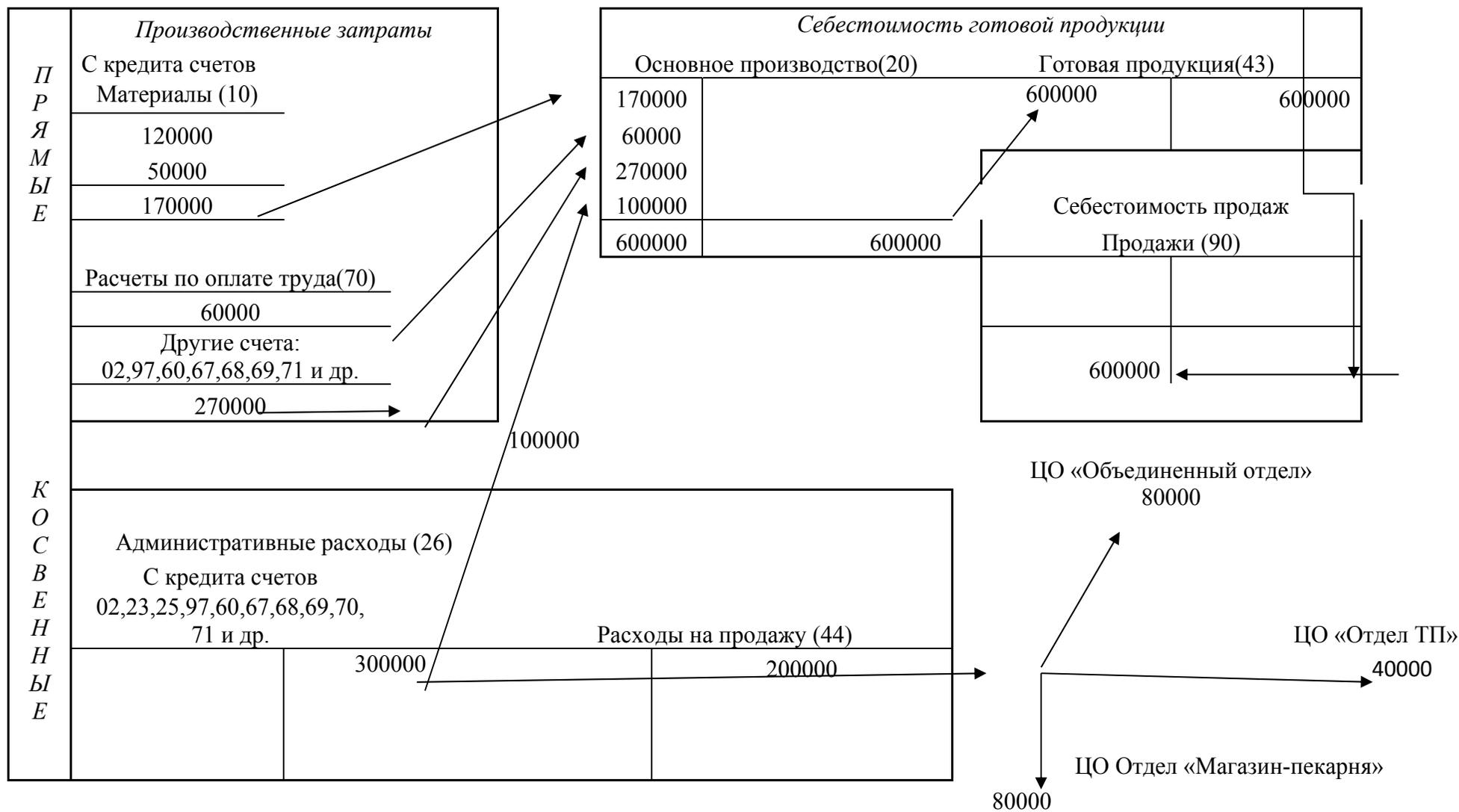


Рисунок 2.7 – Формирование полной себестоимости продукции после проведения реструктуризации, р.

**Тема 3. Учетно-калькуляционные инструменты (технологии)  
стратегического учета**

**Калькулирование себестоимости на основе движения продукта по стадиям жизненного цикла**

В таблице 3.1 представлены примеры распределения затрат по стадиям жизненного цикла отдельных видов продукции.

Таблица 3.1 – Распределение затрат по стадиям жизненного цикла

Стадии жизненного цикла	Военные истребители	Самолеты коммерческих авиалиний	Атомные ракеты	Компьютерные программы
Исследование, разработка и проектирование, %	21	20	20	75
Производство, %	45	40	60	-
Обслуживание и выход с рынка, %	34	40	20	25
Средняя продолжительность жизненного цикла, лет	30	25	2-2,5	5

Источник информации: Стратегический управленческий учет : Полный курс МВА/ М. А. Вахрушина, М. И. Сидорова, Л. И. Борисова. – Москва : Рид Групп, 2011.

Пример 3. Компания «Солнышко» готовит к выпуску новый вид йогурта NEO-FLOWER. Планируемая себестоимость одной упаковки – 14 р. Планируемый объем реализации в течение двух лет 2920000 упаковок. Планируемый объем прибыли – 5 %.

Традиционный подход к ценообразованию предполагает покрытие издержек на производство и получение прибыли ( $14 \cdot 5\% = 0,7\text{р}$ ) при реализации каждой упаковки йогурта. Таким образом, рекомендуемая цена продукта – 14,7р. за 1 пачку.

На разработку и продвижение йогурта NEO-FLOWER было затрачено 2300000 р. С учетом затрат всего жизненного цикла товара себестоимость одной упаковки возрастает до величины:  $14 + 2300000/2920000 = 14,79\text{ р}$ .

Таким образом рекомендуемая цена для полного покрытия издержек компании «Солнышко» и получения запланированной прибыли:  $14,79 + 14,79 \cdot 5\% = 15,53\text{ р}$ .

## Метод калькулирования целевой себестоимости «таргет-костинг»

Используется для калькулирования инновационных продуктов.

На рисунке 3.1 отражена схема расчета целевой себестоимости.

Внешняя среда: - маркетинговые исследования; - создание концепции нового продукта	
Целевая себестоимость = Цена – Прибыль	
Сметная себестоимость = затраты на производство	
Внутренняя среда: - проектирование; - реинжиниринг; - интеративное совершенствование	

Рисунок 3.1 – Факторы, воздействующие на процесс достижения целевой себестоимости

Пример 4. По результатам маркетингового исследования компания принимает решение о производстве нового мобильного телефона. Согласно оценкам новая модель может быть продана по цене 200 долл., а оцениваемый целевой объем продаж в год составляет 100000 ед. Компания ожидает 10 % целевую рентабельность продаж. Целевая себестоимость рассчитывается следующим образом (пример расчета):

Целевая выручка от продаж 100000 ед*200 долл.	20000000 долл.
Целевая прибыль 10% *200 долл.* 100000 ед	2000000 долл.
Целевая себестоимость 100000 ед	18000000 долл.
Целевая себестоимость одного телефона	180 долл.

В таблице 3.2 перечислены преимущества и недостатки таргет-костинга.

Таблица 3.2 – Преимущества и недостатки системы таргет-костинг

Достоинства системы	Недостатки системы
При применении системы вся производственная деятельность предприятия согласовывается и контролируется в соответствии с важным стратегическим ориентиром – целевой себестоимостью. При заранее исчисленном ориентире, уровень целевой себестоимости ограждает менеджеров от применения в производстве продукции дорогостоящих ресурсов	Продолжительность стадии разработки нового продукта приводит к необоснованным корректировкам в процессе перепроектирования. Не каждый задуманный вид продукции можно интегрировать к рыночным условиям
Является инструментом не оперативного, а стратегического управления, так как поддерживает стратегию снижения затрат на стадии проектирования продукта	Возможны конфликты между проектировщиками, требующими снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, отказывающимися снизить затраты на продвижении продукции к конечному потребителю

### Продолжение таблицы 3.2

Фокусирование внимания на рыночных факторах обеспечивает отделу маркетинга возможности для принятия решений не только на основе изначально заданного уровня издержек, но и последующих корректировок на основе параметров рыночного окружения	Неумелое применение концепции может негативно сказываться на людях из-за давления своих руководителей, стремящихся достичь целевой себестоимости. Управленческое рвение менеджеров должно быть ограничено, иначе явный и неявный саботаж со стороны подчиненных будет просто неизбежен
Прекрасно сочетается с бюджетированием, планированием прибыли, различными стратегиями ценообразования и оценочными процедурами	
Служит средством мотивации сотрудников на реализацию долгосрочных стратегий, а не орудием обеспечения менеджеров детальной информацией о прибыли, целевых затратах и отклонениях	

На повышение эффективности и результативности направлен также разработанный в Японии метод **непрерывного совершенствования системы учета затрат «кайзен-костинг»**, опирающийся, как и «стандарт-кост», на совокупность критических индикаторов исполнения.

Пример 5. Компания по производству автомобилей планирует произвести в текущем периоде 1000 ед. продукции. Планируемая величина переменных затрат на производство данного объема продукции – 9000000 долл. Целевая величина экономии затрат 9000 долл.

Коэффициент целевого снижения затрат как соотношение суммы экономии затрат и планируемых затрат:  $(9000/9000000)*100\% = 0,1\%$

Расчет суммы целевого сокращения затрат по статьям калькуляции представлен в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Целевое сокращение затрат по статьям калькуляции, долл.

Затраты	План	Планируемое сокращение затрат (План*коэффициент целевого сокращения затрат)
Основные материалы	5000000	5000
Оплата труда	2000000	2000
Отчисления на социальные нужды	520000	520
Электроэнергия	480000	480
Прочие производственные затраты	1000000	1000
Итого	9000000	9000

Сумма экономии затрат, рассчитанная для компании в целом, в дальнейшем рассматривается как целевое задание по снижению издержек и распределяется последовательно по структурным подразделениям, участкам, бригадам. Затем сравниваются суммы фактически достигнутого сокращения по структурным подразделениям (таблица 3.4).

Таблица 3.4 – Расчет отклонения фактического снижения затрат от целевого, долл.

Затраты	Планируемое сокращение затрат	Фактическое сокращение затра	Отклонение фактического сокращения затрат от планового
Основные материалы	5000	4900	-100
Оплата труда	2000	1800	-200
Отчисления на социальные нужды	520	500	-20
Электроэнергия	480	490	10
Прочие производственные затраты	1000	950	-50
Итого	9000	8640	-360

### Система TQM (Total Quality Management)

Это система производственного менеджмента, строящаяся на принципе подчинения всех функций бизнеса требованию непрерывного совершенствования качества продуктов.

Это форма организации деятельности, при которой все хозяйственные функции вовлечены в процесс постоянного совершенствования качества, предусмотрены такие формы отчетности и набор показателей, которые будут стимулировать менеджеров и оценивать их усилия по улучшению качества. Предъявляемые к системе TQM требования представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Требования, предъявляемые к системе TQM

Требования	Характеристика
Ориентация на потребителя	Проводимая политика качества должна преследовать цель – удовлетворение запросов потребителей и опережение их ожиданий
Ведущая роль руководства	Руководители организации определяют стратегические цели, программы развития и способы их реализации
Персонал компании	Сотрудники компании должны быть единой командой, максимально заинтересованной в процессе достижения поставленных целей
Процессный подход	Проводимая система качества должна затрагивать все бизнес процессы, участниками которых являются структурные подразделения и должностные лица. Оценка их деятельности по показателям результативности: затраты, время выполнения процесса, качественные характеристики процессов.
Системный подход к управлению	Эффективность деятельности предприятия может быть повышена за счет создания, обеспечения и управления системой взаимосвязанных процессов по производству качественной продукции
Постоянное улучшение деятельности	Постоянное отслеживание возникающих проблем и принятие мер по предупреждению их возникновения в будущем.

## Бенчмаркинг

Метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking) является довольно новым методом рассмотрения расходов организации на качество продукции (работ, услуг).

Использование данного инструмента управления предусматривает последовательное выполнение следующих процедур:

1) обнаружение отставаний по главнейшим направлениям номенклатуры выпуска продукции, предусмотренной производственной программой предприятия, в сопоставлении с наилучшими аналогами, имеющимися в свободной продаже;

2) раскрытие причин этих отставаний, выявление потенциальных возможностей выпуска продукции, соответствующей показателям качества лучших образцов;

3) разработка стратегии и конкретных мероприятий по достижению поставленной цели. Предпосылкой для идентификации показателей затрат с аналогом должно быть наличие внутри- и внефирменной сравнительной базы, позволяющей провести прямое или косвенное сопоставление.

Этапы внедрения бенчмаркинга представлены в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Последовательность внедрения бенчмаркинга

Этап	Содержание
Планирование	Определение предмета бенчмаркинга, т. е. процесса, подлежащего усовершенствованию.
	Нахождение объекта по бенчмаркингу, т. е. установление интересующего предмета с целью «заимствования» достигнутых им преимуществ
	Наблюдение за «сравнительным образцом» непосредственно у конкурента по бенчмаркингу. Планирование процесса внедрения
Аналитический	Аналитические расчеты и выводы по результатам анализа текущего выполнения процесса.
	Проектирование существующего уровня выполнения процесса. Обнаружение тенденций развития в интересующей области и установление способов достижения преимущества.
Интеграции	Анализ рассчитываемых итогов бенчмаркинг-исследований на всех уровнях управления организацией, достижение согласия
	Корректировка целей и оперативных планов и информирование об изменениях заинтересованных лиц об этих уточнениях
Действий	Разработка специальных мероприятий и процедур для введения новшеств, выявленных в результате бенчмаркинга
	Выполнение плана мероприятий, необходимость которых выявлена в результате бенчмаркинга. Мониторинг результатов
	Повторение процесса. Закрепление текущих результатов на уровне ведущего для отрасли объекта-сравнения

## Функциональный учет затрат [AB-costing]

Принципиальное отличие метода AB-costing от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов.

Согласно методу AB-costing традиционные группировки общепроизводственных расходов по номенклатуре статей затрат трансформируются в группировку расходов по видам деятельности. В рамках метода AB-costing исчисляются затраты по видам деятельности, затем их «прослеживают» до конкретных продуктов через систему носителей затрат. Носителями затрат могут выступать изделия, машино-часы, человеко-часы, время ремонта, время перевозки грузов межцеховым транспортом, численность персонала и иные базы распределения расходов

Алгоритм применения метода AB-costing выглядит следующим образом:

1) бизнес организации делят на основные виды деятельности (функции, или операции);

Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;

2) каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат (драйвер), оцениваемый в соответствующих единицах измерения.

3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат;

4) определяется себестоимость продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (услуги).

Таким образом, объектом учета затрат при рассматриваемом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг).

Пример 6. Производственное предприятие специализируется на выпуске спецоборудования трех видов: А, В, С. Это производство требует разных затрат прямого труда, количества операций контроля качества, а также операций по переналадке оборудования, что обусловлено своеобразием потребляемых материалов.

Таблица 3,7 содержит информацию об объемах производства отдельных видов спецоборудования предприятия и о прямых затратах, связанных с ними.

Таблица 3.7 – Прямые затраты на отдельные виды спецоборудования

Вид продукции	Количество изделий, шт.	Прямые затраты на 1 изделие, тыс. р.	Итого прямые затраты, тыс. р.
А	100	5	500
В	200	2	400
С	300	2	600
Итого	600		1500

Накладные расходы предприятия за анализируемый период составили 1500 тыс.р. В результате анализа организации производственного процесса выявлено 3 вида вспомогательной деятельности, каждому из которых соответствует свой носитель затрат (таблица 3.8).

Таблица 3.8 – Виды деятельности и соответствующие им носители затрат

Вид деятельности	Измеритель носителя затрат	Накладные расходы, тыс. р.	Общее количество носителя затрат	Затраты на единицу носителя затрат, тыс. р.
Администрирование	чел.*час.	300	100	3
Переналадка оборудования	количество переналадок	900	900	1
Контроль качества	количество операций контроля	300	600	0,5
Итого		1500		

В таблице 3.8 накладные расходы идентифицированы с каждым видом деятельности, который оценен путем подсчета единиц соответствующего носителя затрат, необходимостью проведения 900 переналадок в течение года. В соответствии с выбранными базами распределения затрат в таблице 3.8 установлена стоимость единицы носителя затрат для каждого вида деятельности.

Расчитанные нормативы, в свою очередь, используются для переноса затрат с видов деятельности на виды выпускаемой продукции (таблица 3.9). При этом необходимо выбрать порядок учета или распределения количества носителей затрат при производстве каждого вида продукции. В данном примере процесс администрирования предполагает равномерное распределение времени на виды продукции, переналадка оборудования зависит от специфики производственного процесса, а количество операций контроля качества определяется пропорционально количеству произведенной продукции.

Таблица 3.9 – Расчет себестоимости единицы продукции

Виды деятельности	Вид спецоборудования					
	А		В		С	
	кол-во ед.	сумма, тыс.р.	кол-во ед.	сумма, тыс.р.	кол-во ед.	сумма, тыс.р.
Администрирование	33	99	33	99	34	102
Переналадка оборудования	90	90	270	270	540	540
Контроль качества	100	50	200	100	300	150
Итого		239		469		792

Сравним полученные данные с результатами традиционного калькулирования. В этом случае для целей распределения накладных расходов используют лишь одну базу. В таблице 3.10 приведены расчеты полной себестоимости изделия каждого вида на основе системы традиционного калькулирования (распределение косвенных затрат пропорционально прямым затратам) и калькулирования себестоимости методом учета затрат по функциям.

Таблица 3.10 – Сравнение расчета полной себестоимости традиционным методом и методом АВ-costing, тыс. р.

Вид спецоборудования	Прямые затраты	Распределение косвенных затрат методом АВ-costing	Полная себестоимость (АВ-costing )	Распределение косвенных затрат традиционным методом	Полная себестоимость (традиционное калькулирование)
А	500	239	739	500	1000
В	400	469	863	400	800
С	600	792	1392	600	1200
Итого	1500	1500	3000	1500	3000

По данным таблицы 3.10 можно сделать вывод о расхождениях полной себестоимости каждого вида продукта в зависимости от метода распределения косвенных расходов. Метод АВ-costing позволяет учитывать особенности организации производственного процесса (объемы вспомогательных видов деятельности) при распределении косвенных расходов.

#### ***Тема 4. Аналитические и контрольные инструменты стратегического учета***

Аналитические, контрольные инструменты стратегического учета включены в интегрированную систему бюджетирования и является составной частью управления. Экономически эффективная деятельность организации возможна только в том случае, если она имеет четко заданные, достаточно напряженные, но реально выполнимые стоимостные параметры доходов и затрат.

Бюджетирование – это процесс создания системы показателей, которые представляют движение ресурсов на предприятии на заданный будущий период. В дальнейшем необходим учет и контроль достижения заданных параметров, составляющих основу управленческого учета и анализа. Таким образом, бюджетирование представляет собой интегрированную систему, обобщающую данные планирования, учета и контроля доходов и расходов.

Понятие «бюджетирование» шире понятия «планирование», поскольку бюджетирование включает в себя не только планы, но и систему реализации этих планов, т. е. систему учета, которая призвана измерить результаты выполнения бюджетов, строить индикаторы для анализа отклонений, выявлять причины, приведшие к этим отклонениям, и вырабатывать соответствующие решения. Такая система отчетности дает масштаб сравнения, по которому можно определить, положительны или отрицательны достигнутые результаты. Затронутые выше проблемы актуальны не только для организации в целом, но и для структурных подразделений.

В конце XX – начале XXI века были разработаны усовершенствованные методики бюджетирования: бюджет от нулевого уровня (Zero-Based Budgeting - ZBB), целевое бюджетирование (Target Budgeting), стратегическое бюджетирование (Strategic Budgeting).

Связать стратегические цели компании с бизнес-процессами и повседневными действиями сотрудников **позволяет система сбалансированных показателей (ССП, Balanced Scorecard)** – модель комплексного планирования и анализа эффективности деятельности предприятия.

ССП выгодно отличается от других моделей тем, что целевые финансовые и нефинансовые индикаторы интегрируются с учетом причинно-следственных связей между результирующими показателями и ключевыми факторами, под влиянием которых они формируются.

Базируется модель СПП на использовании следующих блоков показателей:

- 1) финансы;
- 2) клиенты;
- 3) внутренние бизнес-процессы;
- 4) обучение и развитие персонала.

В таблицах 4.1 – 4.8 представлены теоретические аспекты СПП.

Таблица 4.1 – Содержание и целевые установки СПП

Финансы	Доходность основного капитала	
Клиенты	Лояльность клиентов	
	Своевременная доставка продукции	
Внутренние бизнес-процессы	Качество процесса	Временной цикл процесса
Обучение и развитие персонала	Навыки и умение персонала	

Таблица 4.2 – Универсальные показатели СПП

Составляющие системы	Показатель
Финансовая	Рентабельность инвестиций и добавленная стоимость
Клиентская	Удовлетворение потребностей клиента, сохранение клиентской базы
Внутренние бизнес-процессы	Качество, сроки исполнения заказа, стоимость, разработка новых продуктов
Обучение и развитие персонала	Удовлетворенность персонала и наличие информационных систем

Таблица 4.3 – Финансовые показатели, присущие стадиям жизненного цикла организации

Стадии развития и соответствующая ей стратегия	Отличительные особенности стадии развития	Финансовые показатели, задействованные на данной стадии
Развитие компании Стратегия – рост доходов и расширение структуры деятельности	Начало жизненного цикла организации. Продукты и услуги обладают существенным потенциалом роста. Привлекаются значи-	Процентный рост доходов и объемов продаж в целевом сегменте (процент доходов, полученных от новых клиентов и сегментов рынка).

	тельные ресурсы для строительства и расширения новых мощностей, продвижение продуктов, создание клиентской базы. Денежный поток может иметь отрицательное значение	Сокращению затрат уделяется незначительное внимание
Устойчивое состояние. Стратегия – сокращение затрат и увеличение производительности	Большая часть СБЕ еще нуждается в инвестициях, но уже имеет высокую рентабельность инвестиций. Организация с каждым годом увеличивает долю завоеванного рынка. Один из способов сокращения затрат – переход с высокозатратных каналов связи с поставщиками и клиентами на более дешевые электронные (в том числе устанавливается показатель – процент сделок, совершенных по электронной связи, в общем числе сделок)	Показатели, с помощью которых оценивается прибыльность бизнеса: доход от основной деятельности, валовая прибыль; для более автономных организаций – рентабельность инвестиций, добавленная стоимость. Серьезное внимание уделяется снижению затрат, расчетом себестоимости продукции (может устанавливаться задание по снижению удельных затрат)
Сбор «урожая» Стратегия – использование активов и инвестиционная стратегия	Получение выгод от инвестиций, сделанных на предыдущих двух этапов. Дополнительные вложения уже не требуются. Основная цель – добиться максимального возврата денежных средств	Размер денежного потока от основной деятельности, снижение потребностей в оборотном капитале

Ключевыми показателями клиентской составляющей ССП чаще всего выступают:

- доля рынка;
- сохранение клиентской базы;
- расширение клиентской базы;
- удовлетворение потребностей клиентов;
- прибыльность клиента.

Они составляют цепочку причинно-следственных связей (рисунок 4.1).



Рисунок 4.1 – Цепочка причинно-следственных связей

Таблица 4.4 – Измерители текущей эффективности

Показатель	Сильные стороны	Слабые стороны
Прибыль	Заинтересованность собственников и менеджеров. Организация простой и действенной системы мотивации. Легкость вычисления (по данным учета)	Приоритет решений, нацеленных на краткосрочную финансовую максимизацию над решениями, имеющими стратегическое значение
Доля рынка	Стимул к построению эффективных систем конкуренции	Сложность вычисления и невысокая достоверность (внешние данные). Несбалансированность стратегий. Не отражает связь между тактикой и стратегией
Размер компании (число сотрудников, выручка)	Эффективная система мотивации наемных менеджеров. Простота и объективность расчета	Неэффективный и непрофильный бизнес не исключается из структуры. Отсутствует прямая связь с долгосрочны процветанием компании

Таблица 4.5 – Подходы к оценке бизнеса

Основной показатель эффективности	Прибыль	Экономическая прибыль
Заинтересованные лица	Менеджер (бухгалтер)	Собственник (инвестор)
	Зависит от учетной политики, применяемой на предприятии	
Оценка привлечения заемных средств	Повышает сумму процентных платежей и соответственно снижает прибыль	Более дешевый источник финансирования, чем акционерный капитал. Должен максимально использоваться
Влияние на решения, принимаемые менеджментом	Цель увеличить текущую прибыль в ущерб долгосрочному развитию бизнеса	Приоритет отдается долгосрочным целям
	Определяется по итогам конкретных отчетных периодов и, следовательно, не учитывает эффекта от управленческих решений, которые ожидаются в будущем	

Таким образом, определяющим фактором, оказавшим влияние на становление современных систем управленческого учета, является изменение философии мышления управленческого персонала, отказ от рассмотрения прибыли как основной цели деятельности предприятия и переход к многоцелевой индивидуальной функции развития.

В этих условиях прибыль становится не целью, а условной бухгалтерской категорией, варианты расчета которой дают разные значения; основной измеримый показатель, стратегическая максимизация которого необходима – долгосрочная стоимость (ценность) фирмы.

Таблица 4.6 – Показатели управления стоимостью: эволюция

Группа показателей	Виды показателей	Назначение, характеристика
1 этап Показатели роста	Cash Flow – поток платежей; EPS Growth – рост дохода на 1 акцию; EBIT Growth – рост операционной прибыли; Revenue Growth – рост выручки.	Цель выживание компании. Ориентированы на максимизацию бухгалтерской прибыли в краткосрочном периоде, применяются преимущественно статические оценки
2 этап Показатели роста	ROIC – рентабельность инвестированного капитала; RONA – рентабельность собственных средств; ROCE – рентабельность инвестированного капитала; ROE – рентабельность собственного капитал	Цели роста компании. Ориентированы на повышение эффективности возврата средств, вложенных в компанию. Применяются преимущественно статические оценки, расчет осуществляется по данным финансового учета и отчетности, оценивается эффективность компании в целом
3 этап Показатели, характеризующие возврат, рост и остаточный доход	MVA – рыночная добавленная стоимость; RCF (CVA) – остаточный денежный поток (добавленная денежная стоимость); SVA – акционерная добавленная стоимость; EVA – экономическая добавленная стоимость; RARORAC/ROROC/RORAC – коэффициенты для анализа рисков и оценки инвестиционных проектов, основанные на корректировке рисков в отношении потока доходности, и изменения отчисления из капитала в зависимости от ожидаемых рисков в различных видах деятельности	Цели развития. Ориентированные на увеличение стоимости компании. При меняются как данные финансового учета, так и внешняя статистическая информация. Являются динамическими инструментами
4 этап Показатели, характеризующие возврат, рост, денежный поток	CFROI – коэффициент отдачи денежного потока; FCF – свободный денежный поток; CCF – капитализированный денежный поток; FCFF – дисконтированный свободный денежный поток	Цели развития. Ориентированы на увеличение «денежной» стоимости компании. Прогнозируют необходимые компании денежные потоки для достижения различных целей (выживание, рост, стабильное развитие). Являются динамическими инструментами, используют учетные данные и внешнюю прогнозную информацию

Таблица 4.7 – Связь экономически добавленной стоимости с действиями собственников (по Л. И. Ким.)

Экономическая добавленная стоимость	
Отражает приращение стоимости к рыночной стоимости предприятия	Позволяет оценить эффективность финансовой деятельности предприятия
Рыночная стоимость предприятия = Чистые активы (по балансовой стоимости) + EVA будущих периодов, приведенная к настоящему моменту	
Рыночная стоимость предприятия больше балансовой стоимости чистых активов	Рыночная стоимость предприятия больше балансовой стоимости чистых активов
Значение (EVA) определяет поведение собственников предприятия по отношению к инвестированию в данное предприятие	
EVA = 0, т. е. рыночная стоимость равна балансовой стоимости чистых активов. В этом случае рыночный выигрыш собственника при вложении в данное предприятие равен нулю	
EVA > 0, т.е. означает прирост рыночной стоимости предприятия над балансовой стоимостью чистых активов, что стимулирует собственников к дальнейшему вложению средств в предприятие	
EVA < 0, т. е. ведет к уменьшению рыночной стоимости предприятия	
Предприятие должно планировать будущие значения EVA для определения действий собственников по инвестированию своих средств	

Экономическая добавленная стоимость выступает в качестве показателя оценки внутрифирменной результативности и служит критерием создаваемой организацией стоимости за период времени (например: месяц, квартал или год). «Она определяется путем вычитания из чистой операционной прибыли после уплаты налогов нормальных затрат капитала» [5 с. 230 ]:

$$EVA = NOPLAT - DCC = NOPLAT - IC \times WACC, \quad (1)$$

где: EVA – экономическая добавленная стоимость;

NOPLAT – чистая операционная прибыль после уплаты налогов;

DCC – нормальные затраты капитала;

IC – величина инвестированного капитала;

WACC – средневзвешенная стоимость капитала, выраженная десятичной дробью.

Показатель WACC средневзвешенной стоимости капитала отражает эффективность финансовой деятельности компании или ее работу по привлечению различных источников финансирования, размещению денежных средств на рынке и управлению оборотным капиталом. Величина инвестированного капитала (IC) рассчитывается следующим образом:

$$IC = (ОТА-БТО)+ЧОС+(ПА- ПБО), \quad (2)$$

где: ОТА – операционные текущие активы;

БТО – беспроцентные текущие обязательства;

ЧОС – чистые основные средства (т. е. недвижимость, производственные помещения, оборудование);

ПА – прочие активы;

ПБО – прочие беспроцентные обязательства.

Следовательно, ЭДС рассчитывается путем вычитания всех экономических издержек (бухгалтерских и неявных издержек) из выручки от продаж и является экономической прибылью.

Модель экономической добавленной стоимости (экономической прибыли) является одной из моделей, используемых для оценки стоимости организации (предприятия). Именно стоимость предприятия является лучшим инструментом измерения результатов его хозяйственной деятельности, потому что ее оценка, как правило, требует полной информации. Она не бывает краткосрочной в отличие от других показателей.

Модель экономической добавленной стоимости предполагает определение стоимости предприятия по формуле:

$$V = IC + PVEP, \quad (3)$$

где:  $V$  – стоимость предприятия;

$IC$  – величина инвестированного капитала;

$PVEP$  – приведенная стоимость прогнозируемой экономической прибыли последующего периода.

В специальной литературе имеются и другие методики расчета ЭДС (EVA). Так, например, по мнению И. А. Канушиной, для этих целей могут быть использованы следующие формулы:

$$EVA = IC \times (ROIC - WACC),$$

где:  $IC$  – инвестированный капитал;  $ROIC$  – рентабельность инвестированного капитала, %;  $WACC$  – средневзвешенные затраты на капитал, %;

$$ROIC = NOPLAT / IC,$$

где:  $NOPLAT$  – чистая прибыль (убыток) от основной деятельности за вычетом налога на прибыль;

$$NOPLAT = \text{прибыль} - \text{с/с} - \text{НП},$$

где  $\text{с/с}$  – себестоимость реализованной продукции;

$\text{НП}$  – налог на прибыль;

$$WACC = EC \times dEC + LC \times dLC,$$

где:  $EC$  – цена собственного капитала;

$dEC$  – доля собственного капитала в структуре капитала;

$LC$  – цена заемного капитала;

$dLC$  – доля заемного капитала в структуре капитала.

Разница между показателями  $ROIC$  и  $WACC$  показывает относительную эффективность использования капитала, т. е. определяет, как результативно используется капитал в компании по сравнению с альтернативными вариантами вложений средств.

Таблица 4.8 – Стратегия организации в отношении прибыльных и неприбыльных клиентов

Клиент	Прибыльный	Неприбыльный
Целевой сегмент	Сохранить	Трансформировать
нецелевой сегмент	Контролировать	Прекратить сотрудничество

Последняя составляющая ССП – обучение и развитие персонала. Ключевыми показателями здесь выступают:

- удовлетворенность персонала условиями труда;

- удовлетворенность уровнем оплаты труда;
- удовлетворенность социальным пакетом, предоставляемым работодателем;
- возможность профессионального роста и продвижение по служебной лестнице.

По каждому направлению развития формируются цели организации, основанные на миссии, при этом разрабатывается система показателей, с помощью которых измеряется уровень достижения целей.

В дальнейшем осуществляется процесс каскадирования – расширенный вариант построения ССП для каждого структурного подразделения, центра ответственности, сегмента организации, проекта и далее – для каждой должностной позиции. Цели должны быть сбалансированы по вертикали:

- каждая цель низшего уровня должна приводить к достижению цели верхнего уровня;
- каждая цель верхнего уровня должна быть поддержана целями низшего уровня.

Каскадное построение ССП роднит ее с системой бюджетирования. Первоначально планируются целевые показатели, затем производится анализ результатов их достижения.

Блок «**Финансы**» представляет собой один из ключевых элементов ССП, поскольку финансовые результаты – критерии деятельности любой организации. Как правило, в качестве типичной цели в рамках финансового блока выступает:

- увеличение рентабельности продукции;
- рентабельность собственного капитала;
- чистый денежный поток;
- чистая прибыль.

В рамках блока «**Клиенты**» определяются ключевые сегменты рынка, на которых организация намеревается сосредоточить свои усилия по продвижению и реализации продуктов. Как правило, основными индикаторами эффективности в данном блоке является удовлетворенность покупателей, удержание постоянных клиентов и приобретение новых, завоевание доли рынка.

Блок «**Внутренние бизнес процессы**» идентифицирует основные процессы, подлежащие усовершенствованию и развитию.

Блок «**Обучение и развитие**» предполагает установление и достижение целей необходимых для развития организации в долгосрочной перспективе. Ключевым фактором выступает инвестирование средств и повышение квалификации сотрудников, обучение новым технологическим процессам, приобретение новых навыков и знаний. Индивидуально разработанные показатели для организации в этом блоке могут выступать данные о текучести кадров, численности сотрудников со средним и высшим образованием и др.

В качестве примера ССП для ресторана представлен рисунок 4.1.

ССП	
Финансы	выручка на одного клиента
	среднедневная выручка
	выручка по периодам дня (утро, день, вечер, ночь)
	средняя наценка на блюда

Клиенты	количество дисконтных карт, выданных постоянным покупателям
	количество положительных отзывов, оставленных в гостевой книге
Бизнес -процессы	количество отказов от блюд
	время подачи блюда
	количество замен блюд из-за некачественного приготовления
Обучение и развитие	текучесть кадров
	число сотрудников со средним и высшим образованием
	число аттестованных сотрудников

Рисунок 4.1 – Система сбалансированных показателей для ресторана

### Использование гибких бюджетов.

Еще один эффективный инструмент бюджетирования – методика составления гибких бюджетов. Традиционно анализ прибыли предполагает сравнение фактически достигнутых результатов с данными стратегического бюджета, рассчитанного на конкретный уровень деловой активности организации.

Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня продаж, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

Пример 7. Рассмотрим деятельность российской корпорации, специализирующейся на разработках и внедрении «под ключ» программного обеспечения по автоматизации бухгалтерского учета в коммерческих и бюджетных организациях разных отраслей экономики. Корпорация оказывает услуги коммерческим и бюджетным организациям в части программного обеспечения, переводя на более совершенные программные продукты – так называемые вторичные продажи. В связи с этим частными бюджетами здесь будет бюджет продаж (доходов) и бюджет расходов.

Обратимся к порядку составления бюджета расходов. Расходы корпорации делятся на постоянные и переменные. К постоянным относятся арендные платежи, командировочные расходы, расходы на проведение семинаров, съездов, почтовые, представительские расходы и некоторые другие. Переменные расходы – ФОТ с начислениями, закупка материалов, оплата услуг сторонних организаций (таблица 4.9).

Таблица 4.9 – Отчет об исполнении бюджета затрат, р.

Статьи расходов	Бюджет	Фактически	Экономия (-), перерасход (+)
Переменные расходы			
ФОТ	128534	134301	+5767
Социальные отчисления	33676	35954	+2278
Услуги сторонних организаций	12853	-	-12853
Закупка материалов	6426	31000	+24574
Постоянные расходы			

Арендная плата	4515	4515	-
Командировочные расходы	2000	-	-2000
Семинары, съезды	15000	-	-15000
Реклама	6790	-	-6790
Обучение персонала	1500	-	-1500
Приобретение, модернизация техники	35000	10711	-24289
Представительские расходы	1000	1000	-
Накладные расходы	182171	176544	-5627
Итого	429465	394025	-35440

При организации бюджетирования и контроля за деятельностью структурных подразделений корпорации эффективен анализ результатов деятельности сегментов на основе составления гибких бюджетов. Если в статическом бюджете затраты планируют, то в гибком их рассчитывают (таблица 4.10).

Таблица 4.10 – Расчет финансового результата деятельности центра ответственности на основе статического бюджета, р.

Показатель	План	Фактически	Отклонение (НБ – неблагоприятное, Б-благоприятное)
Выручка от продаж	642670	503000	139670 [НБ]
Переменные затраты -всего	181489	201255	19766 [НБ]
В том числе ФОТ	128534	134301	+5767[НБ]
Единый социальный взнос	33676	35954	+2278[НБ]
Услуги сторонних организаций	12853	-	-12853 [Б]
Закупка материалов	6426	31000	+24574[НБ]
Маржинальный доход	461181	301745	159436 [НБ]
Постоянные затраты - всего	247975	192770	55205 [Б]
в том числе: аренда	4515	4515	-
Командировочные расходы	2000	-	-2000[Б]
Семинары, съезды	15000	-	-15000 [Б]
Реклама	6790	-	-6790 [Б]
Обучение персонала	1500	-	-1500 [Б]
Приобретение, модернизация техники	35000	10711	-24289 [Б]
Представительские расходы	1000	1000	
Накладные расходы	182171	176544	-5627-[Б]
Финансовый результат – прибыль	213206	108975	104231 [НБ]

В ходе сравнения фактических результатов деятельности сегмента с плановыми выявляется отклонение от статического бюджета:

$$213206-108975 = 104231 \text{ [НБ]}.$$

Т. е. за месяц подразделением не получено 104231 р. прибыли. На отрицательное отклонение от статического бюджета повлияло уменьшение объема реализации и завышение (против запланированного) размера переменных издержек. Очевидно, что уменьшение объемов продаж в определенной степени повлияло на снижение издержек центра доходов, но соответствовали ли при этом темпы снижения издержек темпам падения выручки от реализации продуктов и услуг? Статический бюджет не дает ответа на данный вопрос, т. е. не предоставляет администрации корпорации объективной информации для оценки результатов

работы структурного подразделения. Ответить на этот вопрос может информация, содержащаяся в гибком бюджете.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные, так как любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой (4)

$$Y = a + b * X, \quad (4)$$

где:

Y – совокупные издержки, р.

a – постоянная часть издержек, не зависящая от деловой активности;

b – переменные издержки в расчете на единицу продукции, услуг;

X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказания услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Для переменных издержек определяется норма в расчете на единицу выручки, т. е. рассчитывается размер удельных переменных затрат (b). В нашем примере размер удельных переменных затрат устанавливается в процентном соотношении от уровня деловой активности: ФОТ – 20 % выручки, единый социальный взнос – 26,2 %, услуги сторонних организаций – 2 % выручки, закупка материалов – 1 % выручки.

На основе этих норм в гибком бюджете определяют общую сумму переменных затрат в зависимости от уровня деловой активности структурного подразделения (bx).

Переменные затраты, скорректированные с учетом фактически достигнутой деловой активностью (503000 р.), представлены в таблице 4.11.

Таблица 4.11 – Расчет финансового результата деятельности центра ответственности на основе гибкого бюджета, р.

Показатель	Фактически	Гибкий бюджет	Отклонение
Выручка от продаж	503000	503000	-
Переменные затраты – всего	201255	142047	59208[НБ]
В том числе ФОТ	134301	100600	33701 [НБ]
Единый социальный взнос	35954	26357	9597 [НБ]
Услуги сторонних организаций	-	10060	10060[НБ]
Закупка материалов	31000	310	30690 [НБ]
Маржинальный доход	301745	360953	59208[НБ]
Постоянные затраты – всего	192770	247975	55205[Б]
в том числе: аренда	4515	4515	-
Командировочные расходы	-	2000	2000 [Б]
Семинары, съезды	-	15000	15000 [Б]
Реклама	-	6790	6790 [Б]
Обучение персонала	-	1500	1500 [Б]
Приобретение, модернизация техники	10711	35000	24289[Б]
Представительские расходы	1000	1000	-
Накладные расходы	176544	182170	5626 [Б]
Финансовый результат – прибыль	108975	112978	4003 [НБ]

Постоянные затраты не зависят от объема реализации, поэтому их размер одинаков как для статического, так и для гибкого бюджета.

Сравнивая показатели, фактически достигнутые центом ответственности, с данными гибкого бюджета, получаем менее негативный конечный результат. Фактическая прибыль по-прежнему не достигает запланированной, однако неблагоприятное отклонение на порядок ниже рассчитанного ранее статического бюджета – лишь 4003р., а не 104231р. Видно, что «погрешность» в оценке деятельности подразделения весьма существенна. Она появилась в результате разнонаправленного действия двух факторов.

Первый фактор – объем продаж – благоприятно воздействовал на корректировку прибыли. Для расчета прибыли подразделения выручка от реализации продукции и услуг была снижена с 642670 р. до 503000 р., так как гибкий бюджет строили исходя из фактически достигнутого уровня деловой активности подразделения. Второй фактор – переменные расходы – оказал обратное воздействие на итог. В результате корректировки переменных затрат на достигнутый объем продаж установлен факт перерасхода по этой статье бюджета. Максимально допустимые переменные затраты сегмента (в соответствии с достигнутым им уровнем деловой активности) – 142047 р., фактические затраты оказались выше – 201255 р.

Неблагоприятное отклонение от бюджетного уровня составило 59208 р., а не 19766 р., как показал анализ на базе статического бюджета. Необходим углубленный постатейный анализ возникших отклонений.

Экономия на постоянных затратах (55205 р.) неизменна по обоим вариантам и в равной степени вносит свой вклад в формирование конечного результата. Таким образом, с одной стороны, составление гибкого бюджета для центра ответственности позволяет дать объективную оценку результатов его деятельности, с другой, появляется возможность выполнить более глубокий анализ возникших отклонений. Следовательно, и более эффективно управлять затратами. Легче установит причины, по которым размер фактической прибыли отклоняется от бюджетного. Прибавляя к запланированной прибыли все суммы благоприятных отклонений и вычитая суммы неблагоприятных отклонений, можно согласовать сметную прибыль с фактической.

$112978 - 59208 + 55205 = 108975$  р.

## Библиографический список

- 1 Ким Л. И. Стратегический управленческий учет : монография / Л. М. Ким – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 202 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).
- 2 Юрьева Л. В. Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л. В. Юрьева, Н. Н. Илышева, А. В. Караваева, А. Н. Быстрова – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 336 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).
- 3 Вахрушина М. А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки : монография / М. А. Вахрушина, Л. В. Пашкова – Москва : Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 140 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).
- 4 Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 448 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).
- 5 Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов – 8-е изд., изм. и доп. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2012. – 484 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).
- 6 Кондрашова О. Р. Управленческий учет и отчетность по сегментам : монография / О. Р. Кондрашова – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 236 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).
- 7 Сидорова М. И. Экономико-математические модели в управленческом учете и анализе : монография / М. И. Сидорова, А. И. Мастеров – Москва : Издательско-торговая компания «Дашков и К», 2013. – 229 с. – URL: [znanium.com](http://znanium.com).

Зырянова Ольга Тимофеевна

## СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Методические материалы (схемы, примеры расчетов)  
для практических занятий и самостоятельной подготовки  
студентов очной, очно-заочной и заочной форм обучения направления 38.03.01  
«Экономика» (направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

Редактор Н. М. Быкова

---

Подписано в печать 12.11.19	Формат 60x84 1/16	Бумага 65 г/м <sup>2</sup>
Печать цифровая	Усл. печ. л. 2,25	Уч.-изд. л. 2,25
Заказ 169	Тираж 25	Не для продажи

---

БИЦ Курганского государственного университета.

640020, г. Курган, ул. Советская, 63/4 .

Курганский государственный университет.