**ПОСТАНОВКА И ВНЕДРЕНИЕ ЭЛЕМЕНТОВ СИСТЕМЫ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЛИНГА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Для того чтобы обеспечить полноту использования аналитических возможностей системы оперативного контроллинга, необходимо осуществить грамотную постановку директ-костинга на предприятии. В качестве рабочих этапов организации учетно-аналитической системы директ-костинг рекомендую выделить следующие:

1) выбор системы финансовых и нефинансовых показателей для оперативного контроллинга;

2) финансовая реструктуризация предприятия и выделение центров финансовой ответственности (ЦФО);

3) Формирование специальных принципов учетной политики для использования директ-костинга.

Выделение объектов учета. Разработка плана счетов управленческого учета (возможна детализация существующего плана счетов), системы аналитических признаков, которая позволит вести учет с заданной глубиной и необходимой детализацией структуры учетных регистров. Классификация и типизация основных групп операций, являющихся объектами управленческого учета. Разработка схем проведения операций и регламента их учета:

4) определение механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;

5) выделение объектов калькулирования. Выбор варианта калькулирования;

6) разработка форм управленческой отчетности;

7) выработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации учетно-аналитической системы директ-костинг;

8) разработка регламентов действий всех служб по представлению и сборке информации и выполнению функций в области контроллинга. Разработка или актуализация должностных инструкций для сотрудников, выполняющих обязанности по вопросам контроллинга.

Представленные здесь этапы организации оперативного контроллинга не следует считать идеальной непоколебимой догмой, но скорее можно признать универсальным эталоном, т.к. в ходе реализации конкретного проекта постановки директ-костинга при необходимости они могут меняться в последовательности и по содержанию.

Остановимся теперь более подробно на отдельных этапах организации оперативного контроллинга и их специфике для системы директ-костинг.

В системе финансово-экономических показателей управления предприятием при внедрении директ-костинга должны быть осуществлены концептуальные изменения. Хотя, по-прежнему, интегральным целевым показателем эффективности деятельности предприятия должна остаться чистая прибыль (за исключением некоторых особых случаев, когда на первый план выходят выживаемость предприятия, или увеличение объемов сбыта для завоевания рынка или какие-либо иные цели), в учетно-аналитическую практику добавляется особый показатель - сумма покрытия.

Суммы покрытия следует рассчитывать как для предприятия в целом, так и по отдельным продуктам (работам, услугам), подразделениям (например, фабрикам, заводам, цехам, участкам и даже рабочим местам), либо по географическим сегментам деятельности. Их главное назначение состоит в том, что они позволяют сравнивать между собой рентабельность (в данном случае подразумевается эффективность) отдельных продуктов предприятия, географических сегментов, производственных подразделений до распределения постоянных затрат. Это дает возможность проводить объективную оценку эффективности направлений деятельности, т.к. распределение постоянных (косвенных, общих) затрат способно весьма значительно исказить реальную картину результатов финансово-экономического анализа, как это было наглядно продемонстрировано в параграфе 2.2., поскольку такое распределение содержит в себе элемент субъективности, вызванный зависимостью от выбранной базы распределения затрат. Таким образом, в оперативном контроллинге показатель сумм покрытия становится ключевым при принятии решений по выбору ассортимента продукции, при планировании объемов деятельности, мотивации руководителей и сотрудников линейных подразделений предприятия и т.д., направленными на увеличение общей рентабельности всего бизнеса в целом.

Наряду с показателями сумм покрытия, директ-костинг привносит в систему финансовых управленческих показателей и ряд сопряженных с ними: точка безубыточности, запас финансовой прочности, коэффициент операционного рычага и т.д. Вся система этих показателей должна найти постоянное применение на данном этапе.

Кроме стоимостных показателей в оперативном контроллинге необходимо применять и натуральные (объем производства или реализации, мощность оборудования, численность персонала, емкость "узких мест" и т.п.). На данном этапе постановки директ-костинга важно не просто выбрать круг показателей, но построить "дерево показателей", то есть логическую систему взаимосвязанных показателей (модель), комплексно отражающих деятельность предприятия и позволяющих управлять им. Именно от принятой системы ключевых показателей деятельности предприятия зависит дальнейшая возможность использования аналитических преимуществ директ-костинга при обосновании управленческих решений.

Следующим этапом построения оперативного контроллинга будет являться выделение центров ответственности на предприятии. Данный организационный этап один из самых сложных, поскольку он затрагивает интересы всех сотрудников предприятия, в особенности руководителей подразделений. Формируя ЦФО, руководство должно выбирать степень их самостоятельности и ответственности. От решения данного вопроса будет зависеть дальнейшая "судьба" каждого подразделения, его руководителя и сотрудников, и не только возможное изменение зарплаты, объема полномочий, круга обязанностей и сферы ответственности, но и вообще вопрос существования данного подразделения. Выбор центров ответственности ставит вопрос организации их взаимодействия, разработки механизмов планирования, контроля принятия решений, от которых зависит возможность успешного управления центрами ответственности, обеспечения их заинтересованности в достижении целей предприятия в целом, а не только конкретного подразделения. "Разумный выбор центров ответственности обеспечивает более точное регулирование индивидуальных целей и целей организации" 30.

Необходимо отметить, что порядок формирования центров финансовой ответственности зависит от таких факторов, как: сферы деятельности предприятия, его мощности, отраслевой специфики, организационной структуры, технологического процесса и даже территориальной расположенности, поэтому должен решаться индивидуально для каждого предприятия. Исходя из имеющейся практики, можно представить лишь некоторые ориентиры при выборе варианта выделения центров ответственности. Например, центры затрат - это, как правило, отдельные службы предприятия - отдел закупок, отделы административно-управленческого аппарата, возможно и производственные подразделения. Оценка их деятельности зависит, прежде всего, от выполнения плановых показателей по затратам. Центры доходов - коммерческие, маркетинговые, сбытовые подразделения, ответственные за реализацию. Основной показатель их деятельности - объем продаж. Центры прибыли - относительно самостоятельные подразделения. Но вовсе не обязательно, что на предприятии будут присутствовать все разновидности центров финансовой ответственности. Для аналитических целей по управлению затратами вполне возможно формирование совокупности только центров затрат, например:

* + - Центры затрат производства (цеха основного и вспомогательного производства, служба материально-технического снабжения, материальные склады).

- Центры затрат продажи, дистрибуции и маркетинга (служба отдела продаж, отдел маркетинга, склады готовой продукции, представительства предприятия в других регионах и т.д.).

- Центр затрат административного управления (директорат предприятия, канцелярия, финансовый и экономический отдел, бухгалтерия, юридическая служба, отдел кадров и т.д.).

Использование принципов директ-костинга при выделении центров затрат на предприятии способно дать следующие преимущества:

* + - Повышение оперативности получения информации по затратам каждого ЦФО и его структурных единиц, которое достигается тем, что информация о переменных затратах доступна, как только выполнена функция ее учета, а отказ от распределения постоянных затрат позволяет экономить время и трудоресурсы.

- Более точный анализ затрат в разрезе каждого ЦФО, поскольку переменные расходы центров затрат не "затушевываются" в результате учета и распределения постоянных затрат.

- Использование техники гибкого бюджетирования при составлении бюджета расходов предприятия и прогнозировании затрат по центрам затрат.

- Формирование информационно-аналитической базы для рационализации и формализации процесса принятия управленческих решений.

Одновременно с этим важно помнить, что "классификация центров ответственности носит в значительной степени условный характер: ничего не меняя в фактической деятельности структурной единицы можно изменить ее формальный статус" 31. То есть, например, из центров затрат можно на предприятии сформировать "виртуальные" центры прибыли (с помощью внутреннего трансфертного ценообразования". Директ-костинг позволит предприятию определять трансфертные цены при обмене полуфабрикатами или услугами между центрами ответственности на базе переменной (или неполной) себестоимости, что в итоге даст возможность определять вклад всех, а не только производственных, подразделений в общий финансовый результат деятельности.

Именно данный этап внедрения оперативного контроллинга позволяет организовать "развитой" директ-костинг, или многоступенчатый учет сумм покрытия для различных уровней управления, тем самым, позволяя проводить анализ эффективности направлений деятельности ЦФО и ориентировать деятельность предприятия на наиболее перспективные из них.

На третьем этапе необходимо проработать "учетные" вопросы организации директ-костинга (политика управленческого учета, объекты учета, план счетов управленческого учета, перечень хозяйственных операций, порядок их отражения).

Формирование политики управленческого учета включает обоснование и выбор варианта ведения учета по различным объектам и построение методологической модели учета. Среди множества вопросов, которые должны найти свое отражение в политике управленческого учета, непосредственное отношение к реализации принципов директ-костинга имеют следующие:

* + - порядок оценки незавершенного производства (директ-костинг предполагает использование неполной (маржинальной, усеченной, ограниченной) себестоимости);
	+ - порядок оценки готовой продукции (в директ-костинге она учитывается по неполной себестоимости);
	+ - перечень и структура статей расходов и их соотнесение с объектами учета (в директ-костинге используется сокращенная номенклатура статей);
	+ - порядок формирования финансового результата, а именно: какие затраты признаются запасоемкими (т.е. включаются в себестоимость незавершенного производства и остатки готовой продукции) и какие считаются расходами периода (постоянными затратами).

Классический вариант директ-костинга основывается на раздельном учете переменных и постоянных расходов в разрезе объектов учета (носителей затрат, мест возникновения затрат, центров ответственности) с целью использования в дальнейшем аналитических возможностей этой системы. Однако считаю важным отметить, что отсутствие на первых порах раздельного учета постоянных и переменных затрат в контроллинге на предприятии не исключает полностью использование преимуществ директ-костинга в аналитических расчетах, лишь с той разницей, что информация о постоянных и переменных затратах не будет оперативно поступать из системы управленческого учета, а потребуются дополнительные расчеты для разделения затрат на постоянные и переменные.

Для организации учета в системе директ-костинг необходимо выделить объекты учета - места возникновения затрат (или центры ответственности) и носители затрат, в разрезе которых затраты должны быть сгруппированы определенным образом.

В результате построенная на принципах директ-костинга система учета затрат должна конкретизировать общий порядок учета затрат и калькулирования, например:

- учет по статьям охватывает все затраты отчетного периода;

- часть затрат, причиной возникновения которых послужили определенные носители затрат и которые можно непосредственно отнести на носители, учитывается по носителям;

- часть затрат, причиной возникновения которых послужили определенные места возникновения затрат и которые невозможно отнести непосредственно на них (косвенные затраты), учитывается по местам их возникновения;

- затраты, учтенные по местам возникновения, в соответствии с применяемой на предприятии моделью учета, могут быть:

* + - частично распределены по носителям затрат, частично отнесены на формирование финансового результата;
	+ - непосредственно отнесены на формирование финансового результата;
	+ - затраты, учтенные по носителям, используются для калькулирования себестоимости производимых продуктов, и в составе себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) относятся на формирование финансового результата.

Организация оперативного контроллинга с выделением в качестве объектов учета мест возникновения затрат (центров ответственности) и носителей затрат, и группировкой затрат в соответствии с представленными выше признаками позволяет наиболее полно использовать аналитические возможности директ-костинга.

Следующей проблемой, которую необходимо решить при постановке управленческого учета, будет являться определение механизма взаимодействия управленческого и финансового учета. Здесь возможны различные варианты сосуществования. Ведение управленческого учета (в узком смысле слова) в единой системе счетов с финансовым учетом может быть организовано при условии, что принципы, принятые в управленческом и финансовом учете, совпадают, чего на практике может и не быть (например, для целей управления затраты относятся на другие объекты управления - предприятия, центры ответственности и т.п.), или в управленческом учете используются принципы директ-костинга, а в финансовом - осуществляется учет полной себестоимости.

Поэтому для организации совместного ведения и использования управленческого (для внутренних аналитических и управленческих целей) и финансового (для формирования форм обязательной финансовой отчетности в государственные органы, банки и т.п.) учета, необходимо исходить из единства их информационной базы, формируемой на основе единой производственной, хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. Информация, получаемая в ЦФО (и местах возникновения затрат) должна регистрироваться в блоке первичного (или так называемого "производственного") учета. При этом формируется информационная база, которая может рассматриваться, как "фундамент" для подсистем управленческого учета (например, директ-костинга) и финансового учета (учета, ведущегося в соответствии с требования финансового законодательства и ориентированного на внешних потребителей). Как следствие, любой факт хозяйственной деятельности найдет отражение в обеих подсистемах учета. Но при этом алгоритм учета для каждой подсистемы будет свой, поскольку в управленческом учете заложены свои учетные принципы, а, кроме того, отражение должна получить аналитически более емкая информация. Такой подход к организации оперативного контроллинга и сопряжение его с обязательными требования финансового учета можно реализовать в единой автоматизированной информационной системе, например, 1С, Галактика, Бэст и т.п. При этом на уровне учета требуемой информации достигается ее однократный ввод, что экономит трудоресурсы предприятия, а также достигается максимальная оперативность доступа к первичной информации, ускорение обработки и формирования любых необходимых отчетных документов.

Решение вопроса о выборе варианта калькулирования важно для реализации в дальнейшем процедур анализа, планирования, контроля и принятия управленческих решений. Калькуляции по переменным затратам, формирование которых предполагает директ-костинг, могут успешно использоваться, например, для анализа динамики затрат на единицу изделия, сравнительного анализа продукции, установления цен предприятия в краткосрочном периоде, обоснования предельных размеров скидок при маркетинговых акциях и формировании оптимальной производственной программы. Впрочем, для мониторинга прибыльности предприятия в долгосрочном периоде необходимо периодически проводить расчет и анализ полной себестоимости.

По своему составу формы управленческой (внутренней) отчетности в системе контроллинга характеризуются индивидуальностью для каждого предприятия. Но при этом базовые формы (Баланс, Отчет о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств) обязательно следует дополнить специфическими формами, отражающими те ключевые показатели, которые были определены на самом начальном этапе реализации проекта постановки директ-костинга.

Процесс составления многоступенчатого отчета можно формализовать следующим образом (см. рис. 18):

Рис. 18. Схема формирования отчета о доходах и результатахпри многоступенчатом учете сумм покрытия

Практика реализации развитого директ-костинга свидетельствует, что предприятия, использующие его, в целях повышения эффективности производства и контроля центров финансовой ответственности все большую часть постоянных расходов прямо относят на себестоимость этих центров. Как следствие, структура результата хозяйственной деятельности предприятия становится более "прозрачной", повышается ее аналитичность, появляется возможность более точного определения "вклада" отдельных продуктов и производственных сегментов в покрытие обусловленных ими постоянных расходов, а также затем в покрытие общих постоянных расходов и в прибыль. Таким образом, построенная по многоступенчатому принципу внутренняя управленческая отчетность в системе директ-костинг несет в себе достаточный запас информации для осуществления глубокого анализа и принятия рациональных и обоснованных управленческих решений.

Опыт составления внутренней управленческой отчетности (в том числе отчета о прибылях и убытках с использованием расчета сумм покрытия и бюджетов доходов и расходов в системе бюджетирования) только начинает накапливаться предприятиями СНГ. В этом смысле весьма полезно изучить достаточно обширный практический опыт составления управленческих отчетов о прибылях и убытках с использованием принципов директ-костинга западными предприятиями. В качестве основных направлений повышения аналитичности отчетов здесь используются принципы построения многоступенчатых отчетов и отчетов по центрам ответственности.

Многоступенчатый отчет о прибылях и убытках с расчетом многоуровневых сумм покрытия может быть составлен как по производственным (внутренним) сегментам предприятия (бригадам, участкам, цехам, подразделениям и т.п.), так и по сегментам реализации (внешним) (географическим зонам, торговым представительствам, каналам реализации, классам клиентов и т.п.). При такой организации составления отчетности появляется возможность проведения двойного (перекрестного) анализа: в рамках производственной деятельности определяются суммы покрытия по сегментам-продуктам, а в рамках коммерческой деятельности вычисляются суммы покрытия по сегментам реализации. Основываясь на этих двух критериях, анализируется полученная экономическая модель "продукт-рынок". Такая модель широко используется в маркетинговом анализе, поскольку позволяет продвигать каждый продукт на каждый рынок наиболее оптимальным способом, управляя затратами и финансовыми результатами.

Примеры отчетных форм, составленных на основе обозначенного принципа многоуровневого учета сумм покрытия, отражают:

* + - вклады отдельных продуктов в результаты деятельности предприятия (см. Приложение 2);
	+ - вклады внутренних производственных сегментов (подразделений) в результаты деятельности предприятия (см. Приложение 3);
	+ - вклады внешних сегментов (зон реализации) в результаты деятельности предприятия (см. Приложение 4).

Ценность подобных отчетов, составленных с использованием концепции многоступенчатого учета, заключается, во-первых, в том, что они содержат подробную исходную информацию для проведения анализа в системе директ-костинг, а во-вторых, в том, что они сами являются способом аналитической обработки информации, так как предполагают расчет показателей необходимых для проведения дальнейшего анализа (сумм покрытия различных уровней, удельных показателей и т.п.).

Кроме самих форм отчетности в процессе внедрения оперативного контроллинга должны быть проработаны регламенты составления отчетных документов, предоставления и работы с ними (порядок, сроки, ответственные). Разрабатывая формы управленческой отчетности, необходимо делать их максимально аналитичными, например:

* + - дополнять фактические показатели плановыми за данный и за предшествующий периоды. Такой отчет позволит оценить развитие событий во времени, их динамику, а также выявить существенные отклонения от плана для последующей их обработки (выявления причин отклонений, виновников, принятия решений о корректирующих мероприятиях, о чем мы подробно писали уже в параграфе 1.3.);
	+ - в целях повышения ответственности и внедрения самоанализа деятельности ответственных исполнителей (специалистов и руководителей различных уровней) обязательно дополнять отчетные формы текстовыми пояснениями (например, о причинах возникших негативных отклонений и возможных путях их устранения);
	+ - классифицировать информацию в отчетных формах (например, в порядке возрастания или убывания показателей, благоприятных или неблагоприятных изменений);
	+ - осуществлять расчет соответствующих аналитических показателей, например, отклонений в натуральных единицах и процентах, сумм покрытия, рентабельности и безубыточности и т.д.

Основным видом отчета в системе управленческого учета директ-костинг будет являться отчет о доходах и расходах и его модификации, составленные с использованием многоуровневого учета сумм покрытия.

Одним из важнейших этапов постановки системы директ-костинг является разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе получаемой информации. На данном этапе определяется порядок проведения анализа, расчета необходимых аналитических показателей, предоставления информации руководству, возможные направления использования информации руководством (источники информации, методы анализа, сроки, порядок и форма предоставления результатов аналитических расчетов и т.д.). Для регламентации этих процессов может быть создан блок внутренних стандартов предприятия (методик, положений или инструкций), утвержденный приказом руководителя предприятия.

При внедрении директ-костинга в практику финансово-экономической работы на предприятии важно четко осознавать, какие преимущества и недостатки будут сопровождать данную учетно-аналитическую систему.

К достоинствам директ-костинга можно отнести следующие его характеристики:

1) данные о взаимосвязи "затраты – объем - прибыль", которые нужны для оптимизации затрат и планирования прибыли, всегда можно получить из регулярной внутренней отчетности;

2) прибыль (ее оценка) за определенный период не изменяется под влиянием постоянных накладных расходов при изменении остатков товарно-материальных запасов;

3) подчеркивается влияние постоянных расходов на прибыль, т.к. общая сумма этих затрат за данный период показывается единым (комплексным) блоком в отчете о доходах;

4) показатели разных уровней сумм покрытия обеспечивают соответствующую оценку изделий, территорий реализации, групп покупателей и др.;

5) директ-костинг прекрасно интегрируется со стандарт-костингом и гибким бюджетированием;

6) калькуляция себестоимости по переменным издержкам помогает избежать капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах;

7) информация, получаемая в системе директ-костинг, позволяет проводить эффективную ценовую политику, указывая на наиболее выгодные комбинации цены и объема. Устанавливая нижний предел цен, директ-костинг предоставляет возможность использовать демпинг в конкурентной борьбе.

Этот перечень можно продолжить, но, как и у любой другой экономической категории, у директ-костинга имеется и ряд недостатков, о которых тоже нужно заранее знать сотрудникам, работающим с аналитическими инструментами этой системы:

1) присутствуют определенные трудности при выделении постоянных затрат. Особенно сложно приходится с полупеременными затратами, которые меняют свое поведение в зависимости от места возникновения. То есть, вести речь о классификации затрат можно всегда лишь с определенной долей условности;

2) для нужд долгосрочного планирования и других вопросов стратегического управления необходимо параллельно распределять постоянные накладные расходы внесистемным порядком;

3) возможно возникновения разницы между показателями финансового и управленческого (производственного на основе директ-костинга) учета. Что может приводить к недоверию со стороны руководства результатам расчетов управленческого учета. Впрочем, итоговые данные обеих систем должны совпадать, т.к. они отражают одну и ту же деятельность предприятия, просто используя для этого разные принципы;

4) невозможность официального использования в качестве основной системы учета и составления внешней финансовой отчетности, т.к. в большинстве стран мира (и Республика Беларусь тому не исключение) директ-костинг не используют при расчете налога на прибыль. Поэтому директ-костинг, как основа оперативного контроллинга, должен внедряться в качестве дополнения (или параллельной системы) к традиционному учету на отечественных предприятиях.

В любом случае, директ-костинг представляет собой очень гибкую и мощную информационно-аналитическую систему, на которой должно базироваться построение оперативного контроллинга на предприятии. Простота и надежность, высокий уровень аналитичности делают директ-костинг незаменимым инструментом контроллинга и первостепенным поставщиком информации и методик анализа для принятия обоснованных, рациональных управленческих решений. Преимущества директ-костинга значительно превосходят отдельные его недостатки и трудности внедрения, что и позволяет данной системе постепенно получать признание на предприятиях стран СНГ.

**Приложение 2**

Условный расчет вклада отдельных продуктов в общий финансовый результат

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Итого, тыс. руб. | Процент от реализации, % | Продукт Альфа, тыс. руб. | Процент от реализации, % | Продукт Бета, тыс. руб. | Процент от реализации, % | Продукт Гамма, тыс. руб. | Процент от реализации, % |
| 1 | Выручка от реализации | 20 000 |  | 8 000 |  | 10 000 |  | 2 000 |  |
| 2. | Переменные затраты |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 2.1. Производство | 6 000 | 30 | 2 000 | 25 | 3 200 | 32 | 800 | 40 |
|  | 2.2. Сбыт, реклама, продвижение | 2 000 | 10 | 1 000 | 12,5 | 800 | 8 | 200 | 10 |
|  | СУММА | 8 000 | 40 | 3 000 | 37,5 | 4 000 | 40 | 1 000 | 50 |
| 3. | Сумма покрытия I | 12 000 | 60 | 5 000 | 62,5 | 6 000 | 60 | 1 000 | 50 |
| 4. | Постоянные прямые затраты |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 4.1. Производство | 3 000 | 15 | 1 200 | 15 | 1 400 | 14 | 400 | 20 |
|  | 4.2. Сбыт, реклама, продвижение | 1 000 | 5 | 400 | 5 | 400 | 4 | 200 | 10 |
|  | СУММА | 4 000 | 20 | 1 600 | 20 | 1 800 | 18 | 600 | 30 |
| 5. | Сумма покрытия II | 8 000 | 40 | 3 400 | 42,5 | 4 200 | 42 | 400 | 20 |
| 6. | Постоянные косвенные затраты |  |  | 2 000 | 4 000 | 100 |
|  | 6.1. Производство | 4 000 | 20 |
|  | 6.2. Сбыт , реклама . продвижение | 1 000 | 5 |
|  | 6.3. Исследования и разработки | 800 | 4 |
|  | 6.4. Управление | 700 | 3,5 |
|  | СУММА | 6500 | 32,5 |
| 7. | Прибыль | 1500 | 7,5 |
| 8. | Всего реализовано продукции, шт. |  |  |
| 9. | Цена изделия , тыс . руб . |  |  | 4 | 2,5 | 20 |

**Приложение 3**

Условный расчет вклада производственных подразделений в финансовый результат предприятия

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Итого, тыс. руб. | Процент от реализации, % | Продукт Альфа, тыс. руб. | Процент от реализации, % | Продукт Бета, тыс. руб. | Процент от реализации, % | Продукт Гамма, тыс. руб. | Процент от реализации, % |
| 1. | Выручка от реализации | 20 000 |  | 8 000 |  | 10 000 |  | 2 000 |  |
| 2. | Переменные затраты |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 2.1. Производство | 6 000 | 30 | 2 000 | 25 | 3 200 | 32 | 800 | 40 |
|  | 2.2. Сбыт , реклама , продвижение | 2 000 | 10 | 1 000 | 12,5 | 800 | 8 | 200 | 10 |
|  | СУММА | 8 000 | 40 | 3 000 | 37,5 | 4 000 | 40 | 1 000 | 50 |
| 3. | Сумма покрытия I | 12 000 | 60 | 5 000 | 62,5 | 6 000 | 60 | 1 000 | 50 |
| 4. | Постоянные прямые затраты |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 4.1. Производство | 3 000 | 15 | 1 200 | 15 | 1 400 | 14 | 400 | 20 |
|  | 4.2. Сбыт , реклама , продвижение | 1 000 | 5 | 400 | 5 | 400 | 4 | 200 | 10 |
|  | СУММА | 4 000 | 20 | 1 600 | 20 | 1 800 | 18 | 600 | 30 |
| 5. | Сумма покрытия II | 8 000 | 40 | 3 400 | 42,5 | 4 200 | 42 | 400 | 20 |
| 6. | Постоянные косвенные затраты |  |  | 2 000 | 4 000 | 100 |
|  | 6.1. Производство | 4 000 | 20 |
|  | 6.2. Сбыт , реклама . продвижение | 1 000 | 5 |
|  | 6.3. Исследования и разработки | 800 | 4 |
|  | 6.4. Управление | 700 | 3,5 |
|  | СУММА | 6500 | 32,5 |
| 7. | Прибыль | 1500 | 7,5 |
| 8. | Всего реализовано продукции , шт . |  |  |
| 9. | Цена изделия , тыс . руб . |  |  | 4 | 2,5 | 20 |

Условный расчет вклада производственных подразделений в финансовый результат предприятия

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Сумма, тыс. руб. | Физ. объемы, шт. | Реали-зация, тыс. руб. | Производство, тыс. руб. | Назначен-ная цена реализации единицы продукции, тыс. руб. | Монтаж, наладка, тыс. руб. | Назначенная цена реализации единицы продукции, тыс. руб. | Сборка, упаковка, отгрузка, тыс. руб. | Назначенная цена реализации единицы продукции, тыс. руб. |
| 1. | Установленная стоимость реализации |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 1.1. Продукт Альфа | 8 000 | 2 000 | 4 | 4 000 | 2 | 2 000 | 1 | 2 000 | 1 |
|  | 1.2. Продукт Бета | 10 000 | 4 000 | 2,5 | 2 000 | 0,5 | 6 000 | 1,5 | 2 000 | 0,5 |
|  | 1.3. Продукт Гамма | 2 000 | 100 | 20 | 800 | 8 | 400 | 4 | 800 | 8 |
| Совокупная и средняя величина стоимости реализации | 20 000 | 6 100 | 3,28 | 6 800 | 1,11 | 8 400 | 1,38 | 4 800 | 0,79 |
| 2. | Переменные затраты производства | 6 000 |  | 30% | 2 000 | 29% | 2 300 | 27% | 1 700 | 35% |
| 3. | Сумма покрытия I | 14 000 |  | 70% | 4 800 | 71% | 6 100 | 73% | 3 100 | 65% |
| 4. | Постоянные затраты | 3 000 |  | 15% | 800 | 12% | 1 200 | 14% | 1 000 | 21% |
| 5. | Сумма покрытия II | 11 000 |  | 55% | 4 000 | 59% | 4 900 | 58% | 2 100 | 44% |
| 6. | Постоянные косвенные производственные затраты | 4 000 |  | 20% | 1 700 | 25% | 1 100 | 13% | 1 200 | 25% |
| 7. | Сумма покрытия II | 7 000 |  | 35% | 2 300 | 34% | 3 800 | 45% | 900 | 19% |
| 8. | Нераспределяемые затраты |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 8.1. Переменные рыночные затраты | 2 000 |  |  |  |
|  | 8.2. Постоянные рыночные затраты | 2 000 |
|  | 8.3. Издержки на исследования и разработку | 800 |
|  | 8.4. Затраты на управление | 700 |
|  | СУММА | 5 500 |  | 12,5% |  |  |  |  |  |  |
| 9. | Прибыль | 1 500 |  | 7,5% |  |  |  |  |  |  |

**приложение 4**

Условный расчет вклада внешних сегментов (зон реализации) в финансовый результат

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Совокупная реализация, тыс. руб. | Доля СПв выручке, % | Восточный регион, тыс. руб. | Центральный регион, тыс. руб. | Западный регион, тыс. руб. |
| 1. | Реализация  |  |  |  |  |  |
|  |  1.1. Продукт Альфа | 8 000 | 62,5 | 4 000 | 1 000 | 3 000 |
|  |  1.2. Продукт Бета | 10 000 | 60,0 | 6 000 | 2 000 | 2 000 |
|  |  1.3. продукт Гамма | 2 000 | 50,0 | 1 600 | — | 400 |
| Совокупная реализация | 20 000 |  | 11 600 | 3 000 | 5 400 |
| Физический объем реализации, шт. | (6 100) |  | (3 480) | (1 050) | (1 570) |
| 2. | Сумма покрытия I | 12 000 |  | 6 900 | 1 825 | 3 275 |
| 3. | Доля СП I в выручке, % |  | 60,0 | 59,5 | 60,8 | 60,7 |
| 4. | Постоянные прямые затраты |  |  |  |  |  |
|  |  4.1. Затраты на систему сбыта | 1 000 |  | 400 | 350 | 250 |
|  |  4.2. Реклама-маркетинг- продвижение | 1 000 |  | 600 | 130 | 270 |
| Сумма постоянных прямых затрат | 2 000 |  | 1 000 | 480 | 520 |
| 5. | Сумма покрытия II (вклад региона) | 10 000 |  | 5 900 | 1 345 | 2 755 |
| 6. | Доля СП II в выручке, % |  | 50,0 | 50,1 | 44,8 | 51,0 |
| 7. | Постоянные нераспределяемые затраты |  |  |  |  |  |
|  |  7.1. Производство  | 7 000 | + 0,1 – 5,2 + 1,0Высокая доля Прямых постоянных затрат |
|  |  7.2. НИОКР | 800 |
|  |  7.3. Затраты на управление | 700 |
| Сумма постоянных нераспределяемых затрат  | 8 500 |
| 8. | Прибыль | 1 500 |
| 9. | Отклонение от средней доли СП в совокупной выручке, п.п. |  |
| 10. | Объяснение (комментарии) отклонений |  |

**Список использованной литературы**

1. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях/ Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г.- 2-е изд.– М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

2. Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2004. – 328 с.

3. Рябков А.В. Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов // Маркетинг и маркетинговые исследования – 2005. – №2.

4. Троян И. Алгоритмы Target Costing // Финансовый директор (Украина) – 2004. – №9

5. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет, 10-е изд./ Пер. с англ.– СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.

6. Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма "ЦБА", 2004.– 288 с.