

На правах рукописи

КНЯЗЕВА НАДЕЖДА НИКОЛАЕВНА

**ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ
В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж - 2014

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент
Булгакова Светлана Викторовна

Официальные оппоненты:

Крохичева Галина Егоровна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный строительный университет», заведующая кафедрой управленческого учета и анализа

Литвинов Дмитрий Николаевич, кандидат экономических наук, АНО ВПО «Московский гуманитарно-экономический институт» (Воронежский филиал), доцент кафедры экономики

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления»

Защита состоится «23» мая 2014 г. в 13-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40, учебный корпус № 5, блок А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «14» марта 2014 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Особенностью современного этапа развития экономики является высокая динамичность бизнеса при значительном уменьшении затрат труда основного персонала в условиях автоматизации производства, превращения вспомогательных функций в важные факторы формирования себестоимости, осуществления глубокой специализации вдоль крупных компонентов цепочки ценности, департаментализации в разрезе ключевых функций управления (логистика, маркетинг, финансы, производство и т.п.).

Такая направленность деятельности коммерческих организаций, обусловленная функциональным подходом и развитием системы функционального менеджмента, определяет построение функциональной структуры управления, в основе которой находятся компоненты цепочки ценности организации — виды деятельности, функции. Каждый компонент связан с обуславливающими его затратами, активами, технологиями и предполагает адекватную систему распределения затрат на соответствующие объекты. Основным инструментом функционального менеджмента является система функционального калькулирования (ABC-калькулирования, от англ. Activity Based Costing - учет по видам деятельности, функциям). В российской учетной практике расширяются потребности в ее применении. Вместе с тем отсутствие необходимого организационно-методического обеспечения функционального калькулирования затрудняет его использование в деятельности современных российских коммерческих организаций.

Отсутствие однозначности теоретического содержания функционального калькулирования, недостаточная разработанность организационно-методических положений функционального калькулирования, вследствие чего затрудняется его практическое использование в российской учетной практике, определяют проблемную область и актуальность темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Анализ монографической и периодической специальной литературы по проблематике диссертации показал, что имеется значительное число публикаций по связанным с ней аспектам. Значительный вклад в формирование методологии бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа и контроля, теоретико-методологических и практических положений учета затрат и калькулирования себестоимости, включая организационно-методические положения

функционального калькулирования, внесли Ю.А. Бабаев, М.И. Баканов, П.С. Безруких, И.Н. Богатая, Н.А. Бреславцева, С.В. Булгакова, О.Б. Вахрушева, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, Н.Д. Врублевский, В.Г. Гетьман, Л.Т. Гиляровская, Д.А. Ендовицкий, Н.А. Ермакова, В.Б. Ивашкевич, В.А. Ивлев, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, И.П. Комиссарова, Н.П. Кондраков, Э.В. Кондукова, Е.И. Костюкова, Г.Е. Крохичева, И.Г. Кукукина, Д.Н. Литвинов, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, А.А. Мицкевич, С.Ф. Низомов, О.Е. Николаева, Л.В. Попова, С.А. Рассказова-Николаева, Т.М. Рогуленко, Н.Г. Сапожникова, А.А. Соколов, А.Ю. Соколов, Я.В. Соколов, И.А. Слабинская, В.Ф. Палий, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремет, В.Г. Широбоков, Т.В. Шишкова и др. Вопросам исследования содержания функционального менеджмента организации уделено внимание в научных и учебных работах Д.Д. Вачугова, В.Р. Веснина, А.Л. Гапоненко, В.В. Глухова, О.М. Горелик, Е.П. Истомина, Э.М. Короткова и др. Среди зарубежных специалистов в развитие теоретических и организационно-методических положений функционального менеджмента и функционального калькулирования значительный вклад внесли Э.А. Аткинсон, А. Апчерч, Й. Беккер, Д. Бримсон, Х. Варненке, Т. Джонсон, Д.Л. Дейли, К. Друри, Ф. Иннес, Р. С. Каплан, Г. Кокинс, Р. Купер, П. Милгром, Д. Митчелл, Д. Нортон, М. Портер, П. Терни, А.А. Томпсон, Э. Форрест, У. Фрост, Д. Харрингтон, Д. Т. Хикс, Ч.Т. Хорнгрен, Р.Б. Чейз, Д. Шапиро и др.

Однако при многообразии научных исследований в предметной области оказывается недостаточно реализованным системный подход в обосновании концепции учета по видам деятельности. Малоизученными следует признать вопросы соотношения функционального калькулирования и функционального бюджетирования, а также структурирования и классификации элементов системы функционального калькулирования. Недостаточно разработанными остаются методические положения функционального калькулирования, что препятствует эффективному выполнению процедуры учета по видам деятельности. Не полностью исследованной следует признать систему счетоводческого сопровождения функционального калькулирования. Вопрос инструктивного описания действий субъектов функционального калькулирования также не нашел необходимого развития в проведенных ранее исследованиях.

Научно-практическая потребность в исследовании функционального

калькулирования с позиций системного и функционального подходов, необходимость развития его организационных положений и методического обеспечения для прикладного использования в деятельности коммерческих организаций определили выбор темы, цель, задачи исследования, его содержание и структуру.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с направлением научных исследований ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью и корпоративными отношениями хозяйствующего субъекта», утвержденного Научным советом ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет».

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является развитие теоретических и организационно-методических положений функционального калькулирования, позволяющих повысить эффективность управления по видам деятельности и продуктам производства коммерческой организации. Целевая направленность исследования определила постановку следующих задач:

- выявить обусловленность функционального калькулирования положениями функционального подхода и функционального менеджмента организации;
- определить системные свойства функционального калькулирования и классифицировать его элементы;
- установить соотношение функционального калькулирования и функционального бюджетирования как инструментов функционального менеджмента коммерческой организации;
- дополнить систему счетоводства функционального калькулирования, обеспечивающую формирование финансового результата конечных объектов – продуктов производства, совокупностью счетов, выявляющих финансовый результат по промежуточным объектам учета - видам деятельности, в том числе при их продаже сторонним организациям;
- разработать структуру субъектов функционального калькулирования в коммерческой организации и их регламентное обеспечение;
- предложить формы учетных регистров и внутренней управленческой отчетности системы функционального калькулирования, отражающие этапы ее учетной процедуры;

- разработать методику и алгоритм процедуры функционального калькулирования.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика - паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является комплекс теоретических и организационно-методических проблем функционального калькулирования, возникающих при формировании информационного обеспечения коммерческих организаций, реализующих систему функционального менеджмента.

Объектом диссертационного исследования является система функционального калькулирования коммерческих организаций, на примере которых выявлялись особенности организации учета по видам деятельности и которые послужили объектами эмпирических исследований и практической реализации полученных научных результатов, в частности, ООО «ЭКРИ 36», ООО «Пассажирсервис».

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой диссертации послужили классические и современные концепции в области теорий организаций, систем, управления, бухгалтерского и управленческого учета. Методологическую основу диссертации составили общенаучные методы познания – системный, функциональный, логический подходы, анализ и синтез, индукция и дедукция, конкретизация и абстрагирование, аналогия, идеализация, моделирование, наблюдение и измерение. Системный подход применялся при структурировании элементов функционального калькулирования, определении места функционального калькулирования в совокупности инновационных калькуляционных систем. Взаимосвязь функционального калькулирования и функционального менеджмента обоснована с использованием функционального подхода. Исследование базируется на применении конкретно-научных методов - классификация, счетоводческое моделирование, «от противного». Метод классификации применялся для группировки элементов функционального калькулирования; метод счетоводческого моделирования использовался при формировании учетных схем функционального калькулирования, позволяющих осуществлять учет затрат и выяв-

лять финансовый результат от продажи видов деятельности сторонним организациям. Метод доказательства «от противного» был реализован при выявлении соотношения функционального калькулирования и функционального бюджетирования. Применение комплекса общенаучных и специальных методов обеспечили достоверность полученных результатов исследования.

Информационную базу исследования составили законодательные акты Российской Федерации и нормативно-правовые документы Министерства финансов РФ, труды отечественных и зарубежных ученых в области функционального менеджмента и функционального калькулирования, монографии по бухгалтерскому и управленческому учету, научно-методические издания, материалы специализированных периодических изданий, научных конференций, семинаров, сети Интернет.

Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических положений и организационно-методического обеспечения функционального калькулирования, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета. В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- выявлена обусловленность функционального калькулирования свойствами функционального подхода, среди которых разделение труда по видам деятельности, их дифференциация по элементам цепочки ценностей, департаментализация и формирование функциональной организационной структуры управления, а также положениями функционального менеджмента на основе определения его места в структуре специального менеджмента организации и исследования функционального калькулирования как специального инструмента функционального менеджмента;

- определены системные свойства функционального калькулирования, среди которых дифференциация элементов (виды деятельности, пулы затрат, драйверы затрат, продукты производства / клиенты), формирование их структуры посредством установления вертикальных и горизонтальных связей; установлены принципы и введено в научный оборот новое понятие «система функционального калькулирования», разработанное на основе категорий теории систем, классифицированы ее элементы;

- обоснована подчиненность функционального бюджетирования по отношению к системе функционального калькулирования, позволяющая рассматривать функциональное бюджетирование подсистемой системы функ-

ционального калькулирования;

- разработаны схемы учета по видам деятельности с использованием свободных счетов 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций», 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» и 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций», развивающие ранее разработанные модели учета системы функционального калькулирования, позволяющие осуществлять учет затрат и выявлять финансовый результат по видам деятельности, в том числе оказанных сторонним организациям;

- сформирована структура субъектов функционального калькулирования, включающая координатора службы функционального калькулирования (руководителя организации), ее организатора (главного бухгалтера), исполнителей (бухгалтеров по функциональному калькулированию); разработано их внутриорганизационное регламентное обеспечение, включающее внутренний регламент и должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию;

- предложены формы учетных регистров (таблиц распределения и ведомостей) и отчетов по видам деятельности, позволяющие осуществлять последовательное выполнение этапов учетной процедуры функционального калькулирования;

- разработаны методика и алгоритм функционального калькулирования, отражающие последовательность бюджетного процесса и калькулирования затрат по видам деятельности, продуктам производства и клиентам.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования представленных в диссертации теоретических и организационно-методических разработок по функциональному калькулированию в коммерческих организациях, реализующих систему функционального менеджмента. Разработанные в диссертации схемы взаимодействия счетов, формы учетных регистров и внутренних управленческих отчетов по видам деятельности могут применяться в коммерческих организациях с функциональной организационной структурой управления для повышения точности измерения себестоимости и финансового результата по видам деятельности коммерческой организации. Методические разработки, представленные в диссертации, применимы в практической деятельности коммерческих организаций с функциональной структурой управления.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования докладывались и обсуждались на международных, всероссийских, региональных научно-практических конференциях городов Воронеж, Кемерово, Нижний Новгород.

Отдельные результаты исследования используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплины «Управленческий учет» для бакалавров и магистрантов направления 080100 «Экономика» и направления 080200 «Менеджмент», а также дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» для студентов по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Публикации результатов исследования. Основные результаты исследования опубликованы в 15 работах общим объемом 3,48 п.л., в том числе три – в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 213 наименований, 13 приложений, изложенных на 64 страницах. Работа изложена на 166 страницах машинописного текста и содержит 27 рисунков, 31 таблицу, 7 формул.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выявлена обусловленность функционального калькулирования свойствами функционального подхода, среди которых разделение труда по видам деятельности, их дифференциация по элементам цепочки ценностей, департаментализация и формирование функциональной организационной структуры управления, а также положениями функционального менеджмента на основе определения его места в структуре специального менеджмента организации и исследования функционального калькулирования как специального инструмента функционального менеджмента.

Отсутствие достаточного теоретического обоснования функционального калькулирования обуславливает его исследование с позиций функционального подхода и функционального менеджмента.

Функциональный подход ориентирован на ключевой процесс органи-

зации – процесс функционирования. Это предусматривает разделение труда по функциям (видам деятельности), их дифференциацию по элементам цепочки ценности, департаментализацию, определяющую создание функциональной организационной структуры. Функциональная организационная структура в целом обуславливает реализацию системы функционального менеджмента.

Исследование многочисленных точек зрения относительно места функционально менеджмента в структуре специального менеджмента организации позволило рассматривать функциональный менеджмент в качестве одного из равноправных видов специального менеджмента, что определило необходимость использования специальных инструментов для практического осуществления управления по видам деятельности. Таким учетным инструментом в мировой практике рассматривается функциональное калькулирование.

2. Определены системные свойства функционального калькулирования, среди которых дифференциация элементов (виды деятельности, пулы затрат, драйверы затрат, продукты производства / клиенты), формирование их структуры посредством установления вертикальных и горизонтальных связей; установлены принципы и введено в научный оборот новое понятие «система функционального калькулирования», разработанное на основе категорий теории систем, классифицированы ее элементы.

До настоящего времени функциональное калькулирование рассматривалось как научная концепция, вид практической деятельности, инструмент управления. Однако исследование функционального калькулирования с позиций системного подхода определяет разработку его теоретического содержания.

Исследование функционального калькулирования с позиций системного подхода позволило дифференцировать следующие элементы: виды деятельности, пулы затрат, драйверы затрат, продукты производства / клиенты. Совокупность этих элементов образует структуру функционального калькулирования, которую определяют вертикальные и горизонтальные связи между элементами. Вертикальные связи элементов функционального калькулирования отражают движение информации от общего к частному, то есть от видов деятельности и распределения затрат между ними (общее) к продуктам производства и клиентам (частное). Таким образом, вертикальные связи определя-

ют вертикально ориентированные элементы системы функционального калькулирования, формируют вертикальный поток информации и придают устойчивость системе функционального калькулирования (рис. 1).

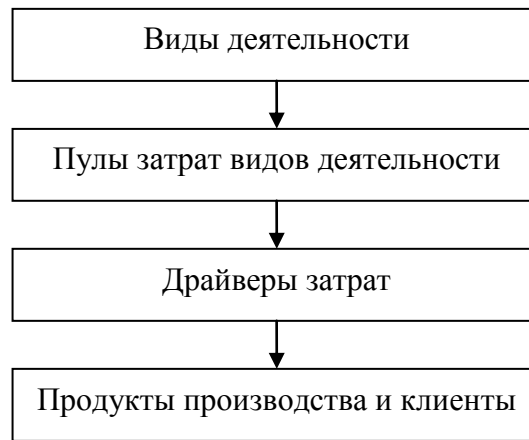


Рис. 1. Вертикальные связи элементов системы функционального калькулирования

Горизонтальные связи элементов функционального калькулирования отражают последовательность видов деятельности, обеспечивающих создание продуктов производства, потребительские свойства которых ценны для клиентов. Это определяет множественность видов деятельности, продуктов производства, клиентов. То есть горизонтальные связи формируют горизонтально ориентированные элементы системы функционального калькулирования, которыми являются отдельные виды деятельности, продукты производства, клиенты, создают горизонтальный поток информации и придают системе функционального калькулирования подвижность, определяя ее сложность (рис. 2). Степень сложности системы функционального калькулирования определяется количеством ее элементов и связей между ними.



Рис. 2. Горизонтальные связи элементов системы функционального калькулирования

К настоящему времени нет достаточных исследований принципов функционального калькулирования, разработанных в категориях систем. К

таким принципам нами относятся: размерность, иерархичность, вертикальная и горизонтальная целостность, обособленность (самостоятельность) системы функционального калькулирования (табл. 1).

Таблица 1

Принципы системы функционального калькулирования

Принципы	Содержание принципов
Размерность	Система функционального калькулирования имеет размер (большая, средняя, малая), который определяется количеством связей между элементами в ней.
Иерархичность	Система функционального калькулирования имеет вертикально ориентированные элементы, составляющие уровни иерархии элементов системы, взаимосвязи между которыми придают системе сложность.
Вертикальная целостность	Система функционального калькулирования предусматривает единство по вертикали, обусловленное наличием взаимосвязи типа «виды деятельности – продукты производства / клиенты».
Горизонтальная целостность	Система функционального калькулирования предусматривает единство по горизонтали, которое достигается за счет горизонтальных связей между горизонтально ориентированными элементами системы функционального калькулирования одного уровня, а именно между видами деятельности, продуктами производства / клиентами.
Обособленность (самостоятельность)	Система функционального калькулирования является одновременно и самостоятельной системой, обладающей собственным теоретическим содержанием (целью, задачами, функциями, предметом, объектами, принципами), и обособленной системой, тесно взаимосвязанной с системой функционального менеджмента коммерческой организации.

Исследование многочисленных определений позволило установить, что среди терминов наибольшее распространение получило понятие «функциональное калькулирование», определяемое как метод отнесения затрат, инструмент учета затрат, научная концепция. Нами разработано авторское определение на основе системного подхода, в соответствии с которым оно формулируется в системных категориях. Исходя из этого считаем, система функционального калькулирования представляет собой совокупность вертикально и горизонтально ориентированных элементов (видов деятельности, пулов затрат, драйверов затрат, продуктов производства / клиентов), отражающих причинно-следственную связь факторов и величины затрат по основным объектам калькулирования – видам деятельности и продуктам производства / клиентам – посредством процедуры распределения и перераспределения затрат между ними.

Классифицированы элементы системы функционального калькулиро-

вания по двум признакам:

- значимость элементов системы в процедуре распределения, в соответствии с которой выделены основные (виды деятельности, продукты производства / клиенты) и вспомогательные (пулы затрат, драйверы затрат) элементы;

- направление движения информационного потока (обусловленность связями), в соответствии с которым группируются вертикально (виды деятельности, пулы затрат, драйверы затрат, продукты / клиенты) и горизонтально (виды деятельности, продукты / клиенты) ориентированные элементы системы функционального калькулирования.

Обобщенная классификация элементов системы функционального калькулирования представлена на рис. 3.

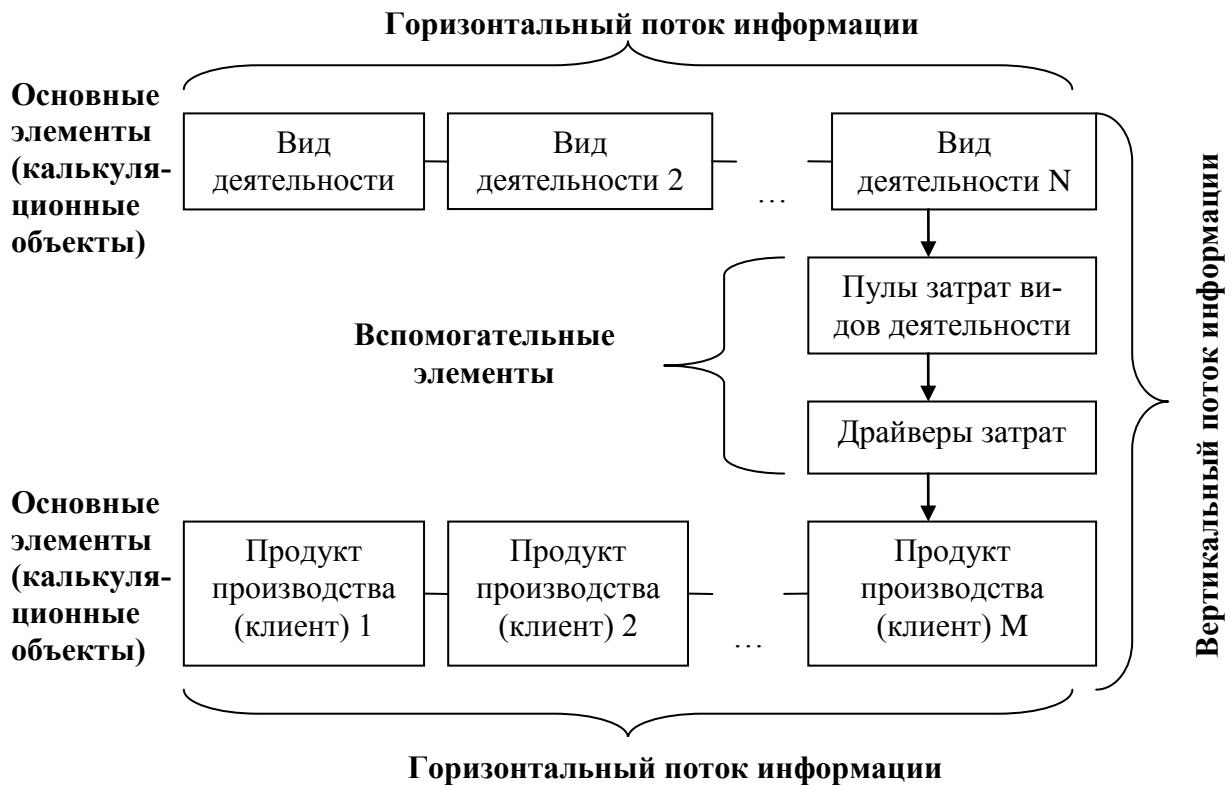


Рис. 3. Классификация элементов системы функционального калькулирования

3. Обоснована подчиненность функционального бюджетирования по отношению к системе функционального калькулирования, позволяющая рассматривать функциональное бюджетирование подсистемой системы функционального калькулирования.

Функциональное бюджетирование является инструментом планирования затрат (прежде всего косвенных) при изменении объемов производства. Сравнение системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования

тирования позволяет выделить их общие характеристики (табл. 2).

Таблица 2

Общие характеристики системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования

Признак сравнения	Содержание
1. Цель	Подготовка информации о затратах по видам деятельности, продуктам и клиентам для эффективного функционального управления
2. Элементы	Совокупность элементов системы функционального бюджетирования включает те же самые элементы, что и система функционального калькулирования: виды деятельности, пулы затрат видов деятельности, драйверы затрат, продукты / клиенты
3. Информационная база	Использование общих исходных данных о видах деятельности, драйверах затрат

Идентичность цели и элементов системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования свидетельствует о том, что функциональное бюджетирование имеет общую информационную базу с системой функционального калькулирования, где последняя является информационным источником для функционального бюджетирования, что позволяет сделать вывод о том, что система функционального бюджетирования является подсистемой системы функционального калькулирования (рис. 4).

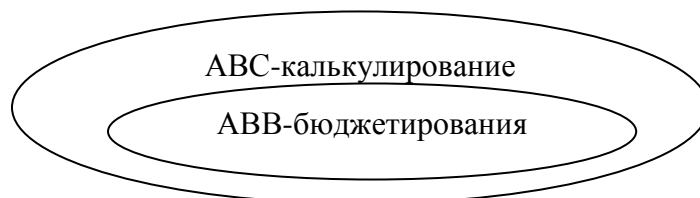


Рис. 4. Функциональное бюджетирование как подсистема системы функционального калькулирования

Такая подчиненность определяет необходимость выявления свойств подсистемы функционального бюджетирования по отношению к системе функционального калькулирования, которые, с точки зрения автора, выражаются:

- различной временной ориентацией функционального бюджетирования и системы функционального калькулирования, которая основывается на фактических значениях затрат, в то время как функциональное бюджетирование – на будущих, предполагаемых, бюджетных значениях;
- различными выполняемыми функциями: учетно-контрольной, характерной для системы функционального калькулирования, и функциями бюджетирования и контроля, свойственными функциональному бюджетированию;
- разными процедурами: последовательном распределении затрат по

видам деятельности, затем продуктам производства / клиентам, свойственным для системы функционального калькулирования, и предварительном бюджетировании затрат по видам деятельности, продуктам производства / клиентам, что характерно для функционального бюджетирования.

4. Разработаны схемы учета по видам деятельности с использованием свободных счетов 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций», 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» и 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций», развивающие ранее разработанные модели учета системы функционального калькулирования, позволяющие осуществлять учет затрат и выявлять финансовый результат по видам деятельности, в том числе оказанных сторонним организациям.

Потребность в использовании предлагаемых счетов заключается в том, что во многих организациях осуществляются виды деятельности не только для нужд собственного производства, но и для внешних потребителей. Следовательно, возникает потребность в отслеживании доходов и финансовых результатов от осуществления таких видов деятельности и создании схем учета, позволяющих учитывать их себестоимость.

Автором предложены две схемы учета с использованием вышеуказанных счетов для учета видов деятельности, осуществляемых для сторонних организаций.

Первая схема предусматривает использование синтетических счетов 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций», 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет по счету 35 ведется в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, осуществляемых для сторонних организаций; на счетах 90 и 99 - в разрезе таких видов деятельности и проданных продуктов производства на отдельных субсчетах.

Вторая схема позволяет вести учет и выявлять финансовый результат от осуществления видов деятельности сторонним организациям отдельно от продажи продуктов производства. Это достигается за счет введения в схему учета счетов 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» и 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций». Сущность, назначение счетов 36 и 37, а также процедура выявления финансового результата с их помощью аналогичны назначению и процедуре выявления финансового результата на счетах 90 и 99, отличие состоит лишь в том, что на счетах 36,

37 выявляется финансовый результат по промежуточным объектам учета (видам деятельности) при их осуществлении сторонним организациям, а на счетах 90, 99 – по конечным объектам учета (продуктам производства).

5. Сформирована структура субъектов функционального калькулирования, включающая координатора службы функционального калькулирования (руководителя организации), ее организатора (главного бухгалтера), исполнителей (бухгалтеров по функциональному калькулированию); разработано их внутриорганизационное регламентное обеспечение, включающее внутренний регламент и должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию.

Предложенная автором структура субъектов функционального калькулирования (на рис. 5 с обозначением движения информационных потоков между субъектами) является иерархической структурой с трехуровневой глубиной. Участие предложенных субъектов позволяет организовать и практически реализовать систему функционального калькулирования без дублирования функциональных обязанностей.



Рис. 5. Структура субъектов функционального калькулирования и движение информационных потоков между ними

Для определения порядка взаимодействия субъектов в процессе организации и ведения учета по видам деятельности, продуктам производства автором разработан регламент системы функционального калькулирования. Универсальность разработанного регламента обусловлена:

- его прикладным использованием у широкого круга коммерческих организаций, имеющих функциональную организационную структуру;

- полнотой и системностью изложения последовательности действий субъектов, порядка и основных процедур обмена информацией между ними.

Необходимость разработки и использования предлагаемой должностной инструкции бухгалтера по функциональному калькулированию обусловлена отсутствием в типовых должностных обязанностях бухгалтера в Едином тарифно-квалификационном справочнике должностных обязанностей, которые непосредственно связаны с осуществлением функционального калькулирования.

6. Предложены формы учетных регистров (таблиц распределения и ведомостей) и отчетов по видам деятельности, позволяющие осуществлять последовательное выполнение этапов учетной процедуры функционального калькулирования.

При разработке учетных регистров для системы функционального калькулирования автором принята во внимание особенность ее учетной процедуры, предполагающая двухэтапное распределение затрат. С учетом этой особенности разработаны следующие учетные регистры:

1) учетные регистры, распределяющие затраты по видам деятельности, продуктам производства:

- таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности;
- таблица распределения материалов по видам деятельности;
- таблица распределения прочих затрат по видам деятельности;
- таблица распределения амортизации по видам деятельности;
- таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства (табл. 3);

2) накопительные учетные регистры, аккумулирующие затраты по видам деятельности:

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд (счет 30 «Затраты по видам деятельности»);
- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций (счет 35);
- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности.

Отличия разработанных учетных регистров от учетных регистров, применяемых в традиционных калькуляционных системах, приведены в табл. 4.

Разработанная автором структура внутренней отчетности по видам деятельности представлена в табл. 5.

Учетный регистр: таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства
в ООО «ЭКРИ 36» за сентябрь 2013 г.

Виды деятельности (ВД)	Пулы затрат видов деятельности, руб.	Продукты / клиенты	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера, приходящиеся на ВД	Ставка драйвера затрат, руб.	Затраты продукта / клиента, руб.	Корреспонденция счетов	
								Дт	Кт
Клининг МОП	1 091 800	кв.м.напольного покрытия	Время выполнения в месяц	259	248	4 215,44	1 045 430,12	20/1 ¹	30/1 ²
		кв.м.фасада			11		46 369,88	20/2	30/1
Управление организацией	745 000	кв.м.напольного покрытия	Количество рабочих	271	165	2 749,08	453 597,79	20/1	30/2
		кв.м.фасада			6		16 494,46	20/2	30/2
		1 га площади территории			100		274 907,75	20/3	30/2
Снабжение, хранение ТМЦ	256 750	кв.м.напольного покрытия	Нормативные потребности в материалах по видам деятельности, формируемые в начале месяца	1 078 982	460 686	0,24	109 622,76	20/1	30/3
		кв.м.фасада			89 627		21 327,24	20/2	30/3
		1 га площади территории			528 670		125 800,00	20/3	30/3

¹ Счет 20 «Основное производство» применяется для учета себестоимости продуктов, аналитический учет (субсчета 1, 2, 3) ведется в разрезе номенклатуры продуктов производства

² Счет 30 «Затраты по видам деятельности» (предложен С.В. Булгаковой) применяется для учета себестоимости видов деятельности, аналитический учет (субсчета 1, 2, 3) ведется в разрезе перечня видов деятельности

Отличительные особенности учетных регистров системы функционального калькулирования

Типовые учетные регистры, применяемые в традиционных калькуляционных системах	Учетные регистры системы функционального калькулирования	Особенности учетных регистров системы функционального калькулирования, отличающие их от типовых учетных регистров
Разработочная таблица «Распределение заработной платы (расхода материалов)» (форма № РТ-1)	<ul style="list-style-type: none"> - таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности; - таблица распределения материалов по видам деятельности; - таблица распределения прочих затрат по видам деятельности 	распределение затрат по промежуточным объектам учета – видам деятельности с формированием пула затрат (в отличие от типовых таблиц, распределяющих затраты по центрам затрат)
Разработочная таблица «Расчет амортизации основных средств» (форма № РТ-6)	таблица распределения амортизации по видам деятельности	
Разработочная таблица «Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств» (форма № РТ-9)	таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства	<ul style="list-style-type: none"> - распределение пулов затрат видов деятельности, а не затраты центров затрат (служб, цехов); - возможность оперативного изменения способа распределения затрат, выбора различных драйверов затрат за счет наличия отдельных полей драйвера затрат, его общего количества, количества по каждому виду деятельности, ставки драйвера затрат, в отличие от типовых таблиц распределения, где в качестве драйверов может применяться ограниченное количество драйверов
Ведомость учета затрат на производство (форма № В-3)	<ul style="list-style-type: none"> - ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд; - ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций 	<ul style="list-style-type: none"> - аккумуляция затрат и формирование пулов затрат по промежуточным объектам калькулирования – видам деятельности, в то время как типовые учетные регистры аккумулируют затраты по центрам затрат; - учет в разрезе видов деятельности, в том числе осуществляемых для сторонних организаций
Ведомость учета потерь в производстве (форма № В-14)	ведомость учета брака в производстве по видам деятельности	

Таблица 5

Структура внутренней отчетности по видам деятельности

Признаки классификации	Классификация отчетов по видам деятельности		Формы отчетов по видам деятельности	
Содержание учетной информации	Комплексные отчеты	Отчеты о себестоимости производства	Отчет о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности	
			Отчет о себестоимости видов деятельности в разрезе элементов затрат	
			Отчет о выполнении бюджета затрат по видам деятельности	
		Отчеты о рентабельности продаж	Отчет о рентабельности продуктов	
			Отчет о рентабельности клиентов	
			Отчет о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности	
	Тематические отчеты	Отчет о себестоимости видов деятельности с углубленной детализацией элементов затрат		
		Отчет о динамике затрат на исправление брака по видам деятельности		

Одним из отчетов по видам деятельности является отчет о рентабельности клиентов (табл. 6).

Таблица 6

Отчет о рентабельности клиента ООО «Пассажирсервис»
в системе функционального калькулирования за август 2013 г.

№ п/п	Наименование показателя	Локомотивное депо, Старый Оскол (ВЧ-6)			Итого
		белье	коврики	шторы	
1	2	3	4	5	6
1	Объем продаж продукта, кг	25 000	17 500	13 000	-
2	Выручка от реализации, руб.	506 250	388 675	525 460	1 420 385
3	Себестоимость продукта, руб.:	418 500	280 175	507 260	1 205 935
3.1.	Прямые затраты, руб.	0	0	0	0
3.2.	Косвенные затраты, руб.	418 500	280 175	507 260	1 205 935
3.2.1	Стирка	167 400	168 105	177 541	513 046
3.2.2.	Глажение	83 700	0	202 904	286 604
3.2.3.	Комплектование	41 850	0	0	41 850
3.2.4.	Транспортные расходы	41 850	56 035	50 726	148 611
3.2.5.	Управление организацией	20 925	14 009	25 363	60 297
3.2.6.	Ремонт и содержание оборудования	62775	42026,3	50726	155 527
4	Прибыль от реализации, руб.	87 750	108 500	18 200	214 450
5	Затраты на единицу объема продаж продукта, руб.	16,74	16,01	39,02	-

Окончание табл. 6

1	2	3	4	5	6
6	Затраты на 1 руб. объема продаж, руб.	0,83	0,72	0,97	0,85
7	Рентабельность продаж, %	17,33%	27,92%	3,46%	15,10%

Отличие таких отчетов от сформированных на основе традиционных калькуляционных систем состоит в предоставлении дополнительной информации:

- о пулах затрат по видам деятельности в разрезе элементов затрат и удельных долях затрат в себестоимости видов деятельности;
- об отклонениях фактической себестоимости видов деятельности от ее плановых значений;
- о рентабельности видов деятельности, осуществляемых для сторонних организаций.

7. Разработаны методика и алгоритм функционального калькулирования, отражающие последовательность бюджетного процесса и калькулирования затрат по видам деятельности, продуктам производства и клиентам.

Разработана комплексная методика системы функционального калькулирования с акцентом на этапы и математический инструментарий, составляющие алгоритм системы функционального калькулирования. Существенное ее отличие заключается в раскрытии:

- алгоритма бюджетирования затрат по видам деятельности (табл. 7);
- алгоритма распределения затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций, и выявления финансового результата от их выполнения.

Таблица 7

Алгоритм функционального бюджетирования

Наименование этапа	Характеристика этапа	Формула для расчета (если есть)
1	2	3
Этап 1. Планирование объема производства продукта	Планирование объема производства (Q_j^1) с учетом главного допущения, что только объем производства продукта влияет на затраты, связанные с его производством	нет
Этап 2. Планирование пулов затрат видов деятельности и составление бюджета	Плановый пул затрат i -го вида деятельности ($ПВД_j^1$) определяется путем умножения показателя затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства,	$ПВД_j^1 = 3e_i^j \times Q_j^1$, где $i \in [1; N]$, $j \in [1; M]$ $3e_i^j = \frac{3_i^j}{Q_j^0}$, где $i \in [1; N]$, $j \in [1; M]$ 3_i^j – пул затрат i -го вида дея-

1	2	3
та косвенных затрат производства	рассчитанного в предыдущем отчетном периоде (Zed_i^j) на плановый объем производства j -го продукта в отчетном периоде (Q_j^1)	тельности, распределенный на j -й продукт в предыдущем отчетном периоде; Q_j^0 – фактический объем производства j -го продукта в предыдущем отчетном периоде.

Универсальность и комплексность методики обусловлена возможностью ее использования во всех коммерческих организациях, имеющих функциональную организационную структуру, при любом количестве видов деятельности и любой номенклатуре продуктов производства, а также полнотой отражения всех аспектов, в частности, корреспонденции счетов, учетных регистров, математического инструментария, позволяющего реализовывать методику на практике.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Выявленная обусловленность функционального калькулирования свойствами функционального подхода и положениями функционального менеджмента позволила определить системные свойства функционального калькулирования, ввести в научный оборот новое понятие «система функционального калькулирования», разработать ее принципы и классифицировать ее элементы.

2. Формирование структуры субъектов системы функционального калькулирования определило разработку внутриорганизационного регламентного обеспечения, включающего регламент и должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию. Построение системы счетов учета по видам деятельности (35, 36 и 37) определило модель учета в системе функционального калькулирования с использованием предложенных форм учетных регистров (таблиц и ведомостей) и отчетов по видам деятельности.

3. На основе предложенных организационных положений (системы счетов, учетных регистров и форм отчетности по видам деятельности) разработана комплексная методика, включающая алгоритм системы функционального калькулирования, практическое использование которой повышает точность, информативность и оперативность выполнения учетной процедуры функционального калькулирования.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих
печатных работах**

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Булгакова С.В. Функциональное калькулирование (АВС): теоретические основы / С.В. Булгакова, Н.Н. Князева // Современная экономика : проблемы и решения. – 2012. – №5 (29). – С. 109-120. – (авторских 0,5 п.л.).

2. Князева Н.Н. Модели счетного отражения в системе функционального калькулирования / Н.Н. Князева // Вестн. Воронеж. гос. ун-та. Серия: Экономика и управление. – 2012. – № 2. – С. 212-218. – (0,36 п.л.).

3. Князева Н.Н. Методическое обеспечение процедуры АВС-калькулирования / Н.Н. Князева // Современная экономика : проблемы и решения. – 2013. – № 2 (38). – С. 139-148. – (0,35 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

4. Булгакова С.В. Бюджетирование затрат по видам деятельности и фактор времени в системе АВС / С.В. Булгакова, Н.Н. Князева // Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России : материалы междунар. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2008. – С. 404-406. – (авторских 0,1 п.л.).

5. Князева Н.Н. Управление затратами по видам деятельности с помощью системы АВС / Н.Н. Князева // Проблемы менеджмента, маркетинга и финансов : материалы I междунар. науч.-практ. конф. молодых ученых. – Воронеж, 2009. – С. 187-191. – (0,25 п.л.).

6. Князева Н.Н. Устранение неточностей традиционных систем учета с помощью системы АВС / Н.Н. Князева // Модернизация российской экономики : тез. докл. I Межвуз. науч.-практ. семинара для магистрантов (06.12.2008). – Воронеж, 2009. – С. 100-101. – (0,12 п.л.).

7. Булгакова С.В. АВС-калькулирование как альтернатива традиционным системам учета затрат / С.В. Булгакова, Н.Н. Князева // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 70-летию профессора Л.Т. Гиляровской : в 2 ч. – Воронеж, 2009. – Ч. 1. – С. 186-187. – (авторских 0,1 п.л.).

8. Булгакова С.В. Преимущества применения АВС-калькулирования в условиях кризиса / С.В. Булгакова, Н.Н. Князева // Экономический кризис : социально-экономический, гуманитарный и правовой аспекты : сб. науч. тр. регион. межвуз. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2009. – С. 259-264. – (авторских 0,2 п.л.).

9. Князева Н.Н. Бюджетирование затрат по видам деятельности / Н.Н. Князева // Региональные проблемы перехода к инновационной экономике : материалы науч. конф. : в 2 ч. – Вып. 10. – Кемерово, 2009. – Ч. 2. – С. 46-48. – (0,3 п.л.).

10. Князева Н.Н. Бюджетирование затрат по видам деятельности / Н.Н. Князева // Современные проблемы науки образования и производства : материалы Междунар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов, специалистов, преподавателей и молодых ученых: в 2 т. – Н. Новгород, 2009. – Т. 1. – С. 378-381. – (0,22 п.л.).

11. Князева Н.Н. Особенности и преимущества функционального калькулирования / Н.Н. Князева // Актуальные проблемы учета, анализа и аудита затрат и себестоимости, пути их решения : сб. науч. ст. регион. межвуз. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2010. – Выпуск 1. – С. 98-102. – (0,23 п.л.).

12. Князева Н.Н. Особенности применения функционального калькулирования в стратегическом управлении / Н.Н. Князева // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 50-летию экономического факультета ВГУ : в 2 ч. – Воронеж, 2010. – Ч. 1. – С. 206-208. – (0,2 п.л.).

13. Князева Н.Н. Информационно-прикладное значение системы функционального калькулирования в системе менеджмента организации / Н.Н. Князева // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2011. – Ч. 1. – С. 231-233. – (0,2 п.л.).

14. Князева Н.Н. Функциональное бюджетирование на основе фактора времени / Н.Н. Князева // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2012. – Ч. 1. – С. 199-201. – (0,2 п.л.).

15. Князева Н.Н. Модель счетного отражения автономного варианта учета по видам деятельности, реализуемым сторонним организациям / Н.Н. Князева // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2013. – Ч. 1. – С. 118-121 – (0,15 п.л.).

Заказ № 719 от «12» марта 2014 г. Тираж 120 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ

394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40