

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Князева Надежда Николаевна

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ
В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель —
доктор экономических наук,
доцент С.В. Булгакова

Воронеж - 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ.....	12
1.1. Концепция функционального менеджмента как методологическое основание системы функционального калькулирования.....	12
1.2. Сущность и классификация элементов системы функционального калькулирования.....	22
1.3. Функциональное бюджетирование как подсистема функционального калькулирования	38
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....	48
2.1. Учетная процедура системы функционального калькулирования	48
2.2. Субъекты и разработка системы счетов функционального калькулирования в коммерческой организации	71
2.3. Учетные регистры и внутренняя управленческая отчетность по видам деятельности в системе функционального калькулирования.....	89
ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.....	111
3.1. Внутриорганизационная регламентация системы функционального калькулирования.....	111

3.2. Методика и алгоритм процедуры системы функционального калькулирования.....	126
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	141
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	148
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	166

ВВЕДЕНИЕ

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. Ширококов, 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 сис-

темы 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 «Пасса-

жирсервис».

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 выявлять 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 функционального 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, всерос-

сийских, 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.

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

1.1. Концепция функционального менеджмента как методологическое основание функционального калькулирования

Исследование методологических положений системы функционального калькулирования следует начинать с выявления его теоретических, общенаучных и прикладных оснований, которые, по мнению автора, состоят в реализации функционального подхода в концепции функционального менеджмента.

Функциональный подход получил значительное развитие в науке управления ввиду его ориентированности на ключевой процесс организации — процесс функционирования, который представляет собой деятельность по достижению поставленных целей организации. Эти цели могут быть тактическими и стратегическими, в связи с чем функциональный подход используется для раскрытия основных механизмов, приводящих в действие организации (экономические субъекты), и познания способов, обеспечивающих их устойчивое развитие при достижении общеорганизационных целей, осуществлении тактических и стратегических мероприятий.

Функциональный подход основан на реализации одного из основополагающих принципов управления — принципе разделения труда. Он базируется на специализации рабочих заданий, дифференциации производственных и управленческих действий, выполнении внутриорганизационных задач путем разделения их на отдельные работы, так называемые виды деятельности (операции, специализированные функции).

Наиболее укрупненные виды деятельности (функции) включают:

- снабжение (закупка, поставка ресурсов, логистика);
- производство продукта;
- сбыт (продажи);
- обслуживание.

В современном менеджменте виды деятельности, подразделяемые на основные и вспомогательные в связи с действием принципа разделения труда, предполагают, во-первых, глубокую специализацию, которая осуществляется вдоль крупных технологически обособленных компонентов цепочки ценности, определяя ее вертикальную интеграцию, во-вторых, рациональную департаментализацию, которая производится в разрезе таких функций управления, как исследования и разработки (НИОКР), логистика покупок, производство, маркетинг, администрирование, организационная структура, управление персоналом, отражая ее горизонтальную дифференциацию (рис. 1).

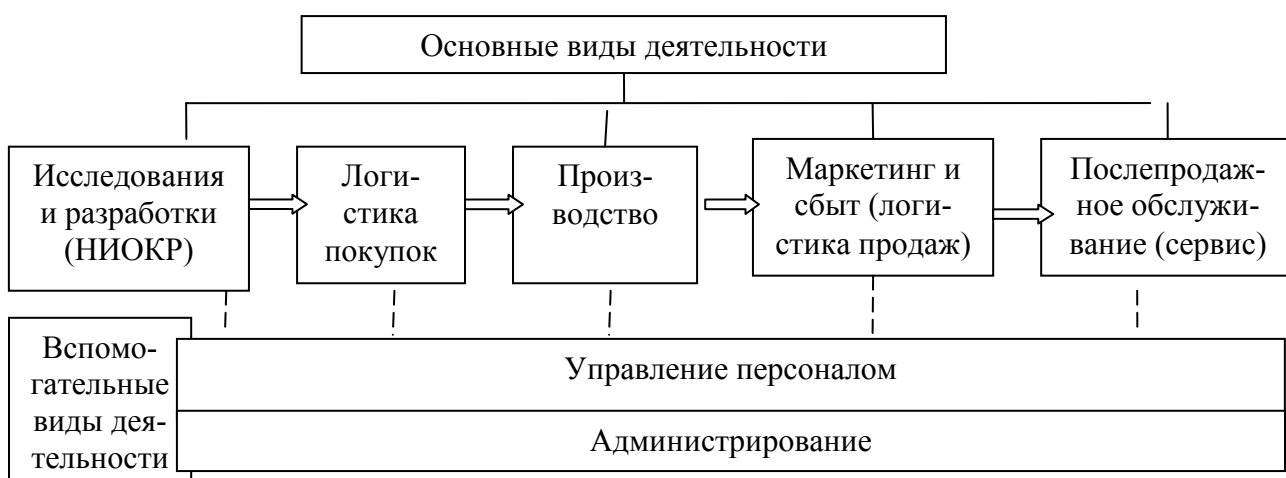


Рис. 1. Общая структура основных и вспомогательных видов деятельности в цепочке ценности

Представленная на рис. 1 структура основных и вспомогательных видов деятельности обуславливает реализацию системы функционального менеджмента, в основе которой находится построение функциональной организационной структуры управления, то есть создание организации, основанной на дифференциации видов деятельности (функций) (рис. 2).

Для функциональной структуры управления характерно создание структурных подразделений, каждое из которых специализируется на выполнении отдельных видов деятельности (функций). В основе функциональной структуры управления лежит принцип полного распорядительства, то есть выполнение указаний функционального органа в пределах его компетенции обязательно для подразделений; решения по общим вопросам принимаются коллегиально.

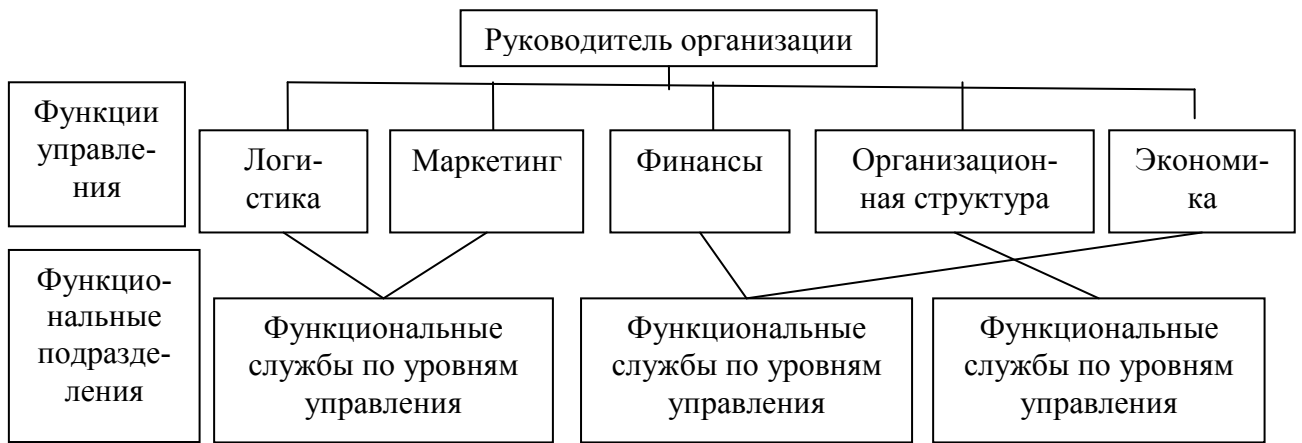


Рис. 2. Функциональная организационная структура управления

Достоинства функциональной структуры управления сводятся к следующему:

- специализация подразделений на выполнении определенного вида управленческой деятельности, ликвидация дублирования в выполнении задач управления отдельными службами;

- освобождение руководителей подразделений линейного уровня от решения специальных вопросов, расширение возможностей их участия в оперативном управлении по видам деятельности.

В качестве недостатков функциональной организационной структуры управления отметим длительную процедуру принятия решений; трудности поддержания постоянных взаимосвязей между различными функциональными службами; снижение ответственности исполнителей за работу, поскольку каждый исполнитель получает указания от нескольких руководителей; несогласованность и дублирование получаемых указаний и распоряжений.

Функциональный менеджмент (от англ. Activity-Based Management — менеджмент по видам деятельности (функциям), функциональное управление, АВМ-управление) предполагает систему функционального управления, то есть управление по функциям, специализированным операциям, видам деятельности для реализации миссии организации и достижения ее стратегии (продуктовой, ресурсной, процессной, управленческой, бизнес-инжиниринговой и т.п.)

Достижение миссии предусматривает сложную систему менеджмента организации, в которой функциональный менеджмент занимает особое место.

Анализ имеющейся специальной литературы позволяет обнаружить две группы точек зрения различных авторов по поводу структуры менеджмента организации и места функционального менеджмента в ней.

Одна группа точек зрения ([31], [110], [159]) основана на выделении двух основных видов менеджмента: общего и специального.

Общий менеджмент основан на исследовании общих принципов и закономерностей управления социально-экономическими процессами (функции управления, мотивация, лидерство), свойственных любой организации. Поэтому исходя из целевой направленности деятельности организации (стратегической и тактической) общий менеджмент дифференцируется по стадиям управления на:

- стратегический менеджмент (управление стратегией организации);
- оперативный менеджмент (управление тактикой организации);
- контролирующий менеджмент (корректировка принятых управленческих решений).

Специальный менеджмент рассматривает управление специфическими объектами, поэтому в структуре специального менеджмента, исходя из функциональной направленности деятельности, на основе элементов цепочки ценности дифференцируются, в частности, следующие виды менеджмента:

- инновационный менеджмент (управление инновациями, разработками);
- производственный менеджмент (управление производством);
- маркетинговый менеджмент (управлением маркетингом, продвижением продукта);
- кадровый менеджмент (управление персоналом);
- финансовый менеджмент (управление финансами);
- TQM-менеджмент (от англ. Total Quality Management — всеобщее управление качеством).

Таким образом, согласно этой точке зрения, стратегический менеджмент является разновидностью общего менеджмента организации. Однако, функциональный менеджмент не является элементом ни общего, ни специального ме-

неджмента.

Другую группу составляют точки зрения, согласно которым поиск места функционального менеджмента осуществляется в системе специального менеджмента.

Первая из них в этой группе ([31], [158], [159]) отождествляет специальный и функциональный менеджмент, предполагая, что в основе различных направлений специального менеджмента лежит функциональный признак. Вся деятельность организации состоит из совокупности выполняемых функций, каждая из которых является объектом исследования определенного направления специального менеджмента. Исходя из этой точки зрения управление по видам деятельности (функциональный менеджмент) обуславливается всей совокупностью направлений специального менеджмента.

Вторая точка зрения рассматриваемой группы ([85], [110], [114]) основана на представлении функционального менеджмента в качестве отдельного вида специального менеджмента, имеющего специфические объект, предмет и методы исследования. Эта точка зрения определяет тесную взаимосвязь функционального менеджмента с другими видами специального менеджмента, не заменяя их, но выступая в качестве одного из равноправных видов менеджмента по отношению к другим видам специального менеджмента. Автор разделяет эту точку зрения. Это позволило разработать схему, отражающую место функционального менеджмента в структуре специального менеджмента организации (рис. 3).

Несмотря на относительную самостоятельность функционального менеджмента в системе специального менеджмента считаем, что он может реализовываться и в других видах менеджмента организации (в частности, стратегического, оперативного) ввиду осуществления видов деятельности в рамках стратегического либо оперативного функционирования организации.

Понимание функционального менеджмента в качестве одного из равноправных видов специального менеджмента означает, что функциональное калькулирование имеет не только специфические объект и предмет исследования,

но и специфический инструмент. Таким образом, место функционального менеджмента в структуре специального менеджмента организации определило необходимость создания адекватного для функционального менеджмента инструмента (инструментов) его практической реализации.



Рис. 3. Место функционального менеджмента в системе менеджмента организации

Нами систематизированы различные определения понятия «функциональный менеджмент», основанные на дифференциации нескольких признаков (табл. 1).

Перечень определений
понятия «функциональный менеджмент» и их основания

Автор, источник	Определение АВМ-управления	Основной признак, положенный в ос- нову определения АВМ-управления
П.Терни [144, с. 240]	АВМ-управление — это управленческий подход, раскрывающий все преимущества системы АВС-калькулирования, позволяющий адаптировать стратегии организации для работы в условиях конкуренции, а также улучшить все виды деятельности в организации	АВМ-управление рассматривается в качестве управленческого подхода
Г. Кокинс, А. Страттон, Д. Хелблинг [79, с. 75]	Метод, обеспечивающий управление действиями, за счет которых осуществляется и увеличивается полезность, получаемая потребителем, а также прибыль за счет этой полезности	АВМ-управление рассматривается в качестве метода управления видами деятельности
А. Выборнов [190, с. 82]	Аналитическое приложение, которое служит для моделирования бизнес-процессов с целью определения себестоимости и рентабельности, а также влияющих на них факторов	АВМ-управление рассматривается в качестве аналитического приложения для моделирования бизнес-процессов
Й. Беккер, Л.Вилков, В. Таратухин, М. Кугелер, М. Роземанн [101, с. 25]	Методология, описывающая средства и способы управления организацией для совершенствования бизнес-процессов и повышения прибыльности на основе информации, предоставляемой в результате АВС-анализа	АВМ-управление рассматривается в качестве методологии управления организацией
Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг [147, с. 271]	Подход к операционному контролю, включающий процесс, состоящий из следующих пяти шагов: идентификация целей процесса, описание видов деятельности, классификация видов деятельности, непрерывное совершенствование процессов и устранение тех видов деятельности, затраты ресурсов на осуществление которых превосходят их ценность	АВМ-управление рассматривается в качестве подхода к операционному контролю

Анализ приведенных определений позволяет сделать вывод, что большая часть определений понятия «функциональный менеджмент» исходит из понимания процесса управления, ограниченного видами деятельности, рассматривает его как оперативный инструмент, применимый в краткосрочном периоде с целью сокращения затрат и повышения рентабельности деятельности. При этом не принимается во внимание применение функционального управления в дол-

госрочной перспективе (стратегическое управление), затрагивающее процесс бюджетирования затрат по видам деятельности, корректировки стратегий организации, а также ее инвестиционную деятельность.

Кроме того, в определениях различных авторов присутствуют различные основания для трактования понятия «функциональный менеджмент». В частности, в качестве основополагающих признаков его определения рассматриваются: метод управления, методологический подход, либо аналитическое приложение к системе менеджмента организации.

С нашей точки зрения, функциональный менеджмент не является методом или методологией исследования, управленческим подходом или аналитическим приложением, а является самостоятельной сложно выстроенной системой поскольку функциональный менеджмент отвечает всем системным свойствам, таким как цель, задачи, функции, принципы, объекты, элементы, связи, инструменты.

Цель, задачи, выполняемые функции, предмет функционального менеджмента, с одной стороны, аналогичны другим видам специального менеджмента. С другой стороны, АВМ-управление занимает особое место в системе специального менеджмента организации, поскольку для него характерны уникальные цель и задачи, наряду с общими объектами он исследует процесс управления специфическими объектами, при этом используются особые методы, способы, инструменты управления (табл. 2).

Таблица 2

Элементы системы функционального менеджмента

Характеристики	Характеристики, единые с общим менеджментом	Специфические характеристики функционального менеджмента
1	2	3
1. Цель	Достижение миссии (парадигмы, идеологии) деятельности организации	- Увеличение ценности (потребительской стоимости) производимого продукта; - рост прибыли в результате предоставления этой ценности.
2. Задачи	- Самоорганизация системы управления: выработка стратегии развития системы управления, определение ее структуры, функций подсистем,	- Анализ затрат по видам деятельности, направленных на обслуживание потребителей; - анализ затрат в расчете на

1	2	3
	кадровой политики высшего менеджмента; - управление эффективностью взаимодействия субъекта и объекта системы менеджмента; - управление деятельностью конкретных подсистем управления для достижения целей, лежащих на более низком уровне дерева целей. На этом уровне находятся цели и задачи системы управления по видам деятельности	одного потребителя; - анализ прибыли по видам деятельности; - анализ прибыли по видам деятельности (потребителям)
3. Функции	- Планирование (включая стратегическое планирование), - организация деятельности, - мотивация; - контроль над деятельностью организации;	- Управление работами по планированию и прогнозированию, - управление качеством, - управление технической подготовкой производства, - организация материально-технического снабжения;
4. Предмет	- Производство; - организационные структуры, - маркетинг, - персонал, - информация,	- Стратегия производства и реализации продукции; - цепочки поставок организации и стратегия отношений с поставщиками; - разработка вариантов дизайна и технических характеристик товара; - качество производства; - инвестиции и капиталовложения.
5. Объект	- Затраты; - персонал и совокупность отношений между ними, возникающих в процессе управления организацией.	- Виды деятельности (функции); - затраты по видам деятельности (функциям).

Функциональный менеджмент организации обуславливает построение функциональной структуры управления, в основе которой лежат компоненты цепочки ценности организации. Каждый компонент цепочки ценности – это вид деятельности (функция), который связан с определенными затратами и требует наличия определенных активов и технологий, а также соответствующего распределения текущих затрат.

В учетно-аналитическом аспекте деятельности реализация задач функционального менеджмента неразрывно связана с применением функционально-

го калькулирования (от англ. Activity Based Costing — ABC-калькулирования, калькулирование по видам деятельности) и функционального бюджетирования (от англ. Activity-Based Budgeting — система АБВ-бюджетирования, бюджетирование по видам деятельности), которые мы рассматриваем в качестве учетного инструментария функционального менеджмента.

Основу системы функционального калькулирования определяет дифференциация цепочки ценностей организации на совокупность взаимосвязанных функций (видов деятельности), отнесение на них стоимости используемых ресурсов, затем распределение стоимости (себестоимости) по видам деятельности на стоимость продуктов деятельности коммерческой организации. Имеет место двухуровневое распределение затрат: сначала по видам деятельности (с помощью драйверов затрат и рассчитанных на их основе ставок драйверов затрат), затем — по конечным объектам учета (продуктам) (с помощью драйверов видов деятельности и рассчитанных на их основе ставок распределения). В основе такого двухуровневого распределения лежит понимание того, что виды деятельности порождают затраты, а объекты затрат создают необходимость в тех или иных видах деятельности. Такое содержание значительно отличает систему функционального калькулирования от традиционных систем учета, предполагающих, что именно продукт создает затраты, которые возникают каждый раз при производстве новой единицы продукта. Функциональное калькулирование выступает альтернативой традиционным системам учета затрат, поскольку обеспечивает большую точность в измерении себестоимости посредством организации учета по видам деятельности.

Еще один инструмент функционального менеджмента – функциональное бюджетирование (АБВ). Функциональное бюджетирование (АБВ) модифицирует систему ABC-калькулирования посредством ее реализации на основе нормативных значений затрат, что превращает ее в инструмент планирования ресурсов в зависимости от изменяющихся условий внешней или внутренней среды.

Проведенное исследование позволяет заключить, что функциональное

калькулирование базируется на свойствах функционального методологического подхода, который реализуется посредством:

- разделения труда по функциям (видам деятельности);
- углубления дифференциации функций (видов деятельности) исходя из их специализации по элементам цепочки ценности;
- департаментализации, обуславливающей формирование функциональной организационной структуры управления (организационной структуры управления, основанной на видах деятельности).

Выявлено место функционального менеджмента в структуре специального менеджмента организации в качестве одного из равноправных его видов, что позволило установить необходимость использования специальных инструментов, позволяющих практически осуществлять управление по видам деятельности. Таким инструментом в мировой практике рассматривается функциональное калькулирование.

1.2. Элементы системы функционального калькулирования и их классификация

Функциональное калькулирование, несмотря на широкое применение, прежде всего, в зарубежном опыте, необходимо исследовать с позиций системного подхода. В связи с этим исследование функционального калькулирования целесообразно осуществлять по следующим направлениям:

- выявить системные свойства и уточнить определения понятия «система функционального калькулирования»;
- установить цели, задачи, функции, предмет, объекты и принципы системы учета по видам деятельности;
- охарактеризовать и классифицировать элементы учета затрат по видам деятельности.

Применение системного подхода является отправной точкой в исследовании теоретического содержания функционального калькулирования. Он позво-

ляет рассматривать функциональное калькулирование в качестве системы. В методологии научного познания под системой (от греч. *systema* – целое, составленное из частей, соединение) понимают множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, которое образует определенную целостность и единство [17, с. 1437]. При этом основной акцент делается на выявлении многообразных связей, имеющих место как внутри системы, так во внешней среде. Причем свойства объекта как целостной системы определяются не столько суммированием свойств составляющих его элементов, сколько свойствами его структуры, особыми системообразующими связями рассматриваемого объекта [22, с. 28].

Из энциклопедического определения понятия «система» следует, что любую систему определяет структура ее элементов и взаимосвязи между ними. Совокупность элементов функционального калькулирования включает: виды деятельности, пулы затрат видов деятельности, драйверы затрат, продукты производства. Охарактеризуем каждый элемент функционального калькулирования в отдельности.

Видами деятельности являются процессы или процедуры, возникающие в ходе деятельности организации. Дифференциация видов деятельности составляет основу функционально калькулирования, поэтому изначально их необходимо классифицировать. Для этого используется группировка видов деятельности в центры видов деятельности (по аналогии с центрами ответственности). Центры видов деятельности представляют собой совокупность связанных видов деятельности в возглавляемом руководителем подразделении, которому делегируются права и ответственность за те или иные виды деятельности. Такое объединение видов деятельности осуществляется с целью облегчения управления функциями или процессами. В большинстве организаций центры видов деятельности копируют организационную структуру экономического субъекта.

Следующим элементом системы функционального калькулирования являются пулы затрат видов деятельности. Это совокупные затраты на выполнение вида деятельности, состоящие из суммы всех элементов затрат, образу-

щихся посредством распределения затрат по видам деятельности.

Еще одним ключевым элементом этой системы являются драйверы затрат. Это факторы, определяющие взаимосвязи пулов затрат видов деятельности с объектами затрат и показывающие частоту выполнения видов деятельности по каждому типу продукта или клиенту (операционный драйвер), либо время, необходимое для исполнения определенного вида деятельности (временной драйвер). Временной драйвер дает более точные результаты, когда время на выполнение отдельной операции изменяется в зависимости от вида продукта. С помощью драйвера затрат рассчитывается показатель ставки драйвера затрат, который представляет собой долю пула затрат вида деятельности, приходящуюся на единицу драйвера затрат, то есть показывает стоимость единицы драйвера затрат. Этот расчетный показатель применяется при распределении пулов затрат видов деятельности на продукты производства.

Заключительными объектами учета и распределения затрат в функциональном калькулировании являются продукты производства. Они рассматриваются причиной выполнения видов деятельности. В качестве таких объектов могут выступать не только продукты производства, включая работы, услуги, но и клиенты как потребители результатов осуществления видов деятельности (продуктов производства).

Представленные элементы функционального калькулирования в совокупности образуют ее структуру, которую, в соответствии с системным подходом, определяют горизонтальные и вертикальные связи. В функциональном калькулировании вертикальные связи элементов отражают движение информации от общего к частному: от видов деятельности и распределения затрат между ними (общее) к продуктам производства и клиентам (частное), то есть характеризуют вертикальный поток информации. Вертикальные связи придают устойчивость любой системе, в том числе системе функционального калькулирования. Это значит, что изъятие какого-либо одного или нескольких из элементов функционального калькулирования (видов деятельности, пулов затрат видов деятельности, драйверов затрат, продуктов производства) разрушает эту систему (рис. 4)

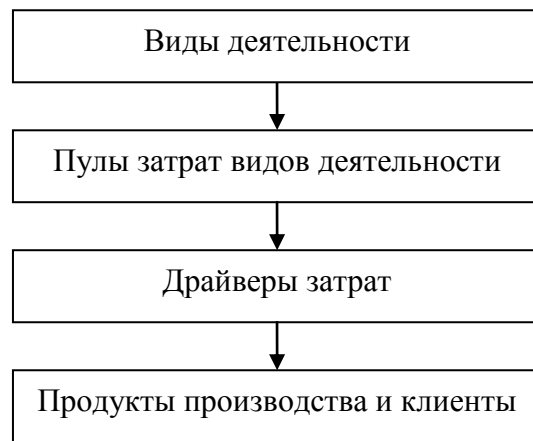


Рис. 4. Вертикальные связи элементов системы функционального калькулирования

Устойчивая взаимосвязь последовательных видов деятельности, взаимодействие между которыми обеспечивает создание новой стоимости – продуктов производства, потребительские свойства которых наиболее ценны для клиентов, отражает наличие горизонтальных связей системы функционального калькулирования, которые определяются множеством видов деятельности и множеством продуктов производства (рис. 5).



Рис. 5. Горизонтальные связи элементов системы функционального калькулирования

В отличие от вертикальных горизонтальные связи придают меньшую устойчивость системе, в том числе системе функционального калькулирования. В частности, агрегирование или разукрупнение видов деятельности, появление или исчезновение продуктов производства, тех или иных клиентов не разрушает систему функционального калькулирования, но делает ее более подвижной

по сравнению с ситуацией, когда этих изменений не происходило. Однако количество горизонтально ориентированных элементов увеличивает либо уменьшает число связей в системе, что обуславливает степень сложности всей системы функционального калькулирования. Иными словами, чем больше дифференцируется видов деятельности, продуктов производства, клиентов, тем более сложной становится система функционального калькулирования. Степень сложности системы функционального калькулирования определяется количеством ее элементов и связей между ними. Такое понимание системы функционального калькулирования определяет ее как систему с большим числом связей.

Таким образом, системный методологический подход позволяет установить системные свойства функционального калькулирования, к которым относятся:

- дифференциация элементов системы;
- наличие структуры элементов системы;
- наличие взаимосвязи элементов системы.

Поскольку функциональное калькулирование отвечает представленным системным свойствам, постольку оно признается калькуляционной системой.

Исследование функционального калькулирования как системы, определяет познание характеристик, раскрывающих его теоретическое содержание. С этих позиций исследуются цель, задачи, функции, предмет, объекты, принципы системы функционального калькулирования.

Целью системы функционального калькулирования является создание информационной базы о фактических затратах по видам деятельности и продуктам производства, позволяющей осуществлять эффективное функциональное управление. Для достижения этой цели система функционального калькулирования решает следующие задачи: калькулирование себестоимости продуктов и видов деятельности, формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности и продуктам производства, контроль над уровнем фактической себестоимости видов деятельности и продуктов производства, вы-

явление резервов ее снижения. Система функционального калькулирования выполняет функции учета и контроля затрат по видам деятельности. Предметом системы функционального калькулирования являются виды деятельности, драйверы затрат, драйверы видов деятельности, пулы затрат по видам деятельности, рентабельность видов деятельности, продуктов/клиентов. Объектами системы функционального калькулирования являются калькуляционные объекты, такие как виды деятельности, продукты производства и клиенты.

К настоящему времени нет достаточных исследований принципов функционального калькулирования, разработанных в категориях систем. К системе функционального калькулирования считаем возможным по аналогии применить принципы, разработанные С.В. Булгаковой [23, с. 123] для системы управленческого учета. В соответствии с этим нами предлагаются следующие принципы системы функционального калькулирования: размерность, иерархичность, вертикальная целостность, горизонтальная целостность, обособленность (самостоятельность).

Принцип размерности системы функционального калькулирования состоит в том, что система функционального калькулирования имеет размер (большая, средняя, малая), который определяется по максимальному количеству связей между элементами в ней.

Принцип иерархичности системы функционального калькулирования определяет наличие вертикально ориентированных элементов системы, составляющих уровни иерархии элементов системы, взаимосвязи между которыми придают системе сложность и многоуровневость.

Принцип вертикальной целостности предусматривает единство системы функционального калькулирования по вертикали, обусловленное наличием взаимосвязи типа «виды деятельности – продукты производства / клиенты».

Принцип горизонтальной целостности определяет единство системы функционального калькулирования 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.

Принцип обособленности (самостоятельности) системы функционального калькулирования состоит в том, что система функционального калькулирования, также как и любая другая система, не может быть признана абсолютно самостоятельной (целостной) или абсолютно обособленной. Она 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. Степень обособленности (самостоятельности) системы функционального калькулирования обуславливается количеством связей ее элементов с внешней средой: если таких связей мало, то степень обособленности системы функционального калькулирования невелика, если связей много, то система функционального калькулирования может быть признана обособленной (табл. 3).

Таблица 3

Элементы теоретического содержания системы функционального калькулирования и их характеристика

Элементы теоретического содержания системы функционального калькулирования	Характеристика элементов теоретического содержания системы функционального калькулирования
1	2
1. Цель системы функционального калькулирования	Создание информационной базы о фактических затратах по видам деятельности и продуктам производства, позволяющей осуществлять эффективное функциональное управление
2. Задачи системы функционального калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> — Калькулирование себестоимости продуктов и видов деятельности за счет промежуточного распределения косвенных затрат по видам деятельности; — формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности и продуктам производства; — выявление резервов снижения себестоимости видов деятельности и продуктов производства; — контроль над уровнем фактической себестоимости видов деятельности и продуктов производства, ее соответствия нормативам.
3. Функции системы функционального калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> — Учет и контроль затрат по видам деятельности. Функцию планирования (бюджетирования) выполняет другой инструмент управления по видам деятельности — АBB-бюджетирование.

1	2
4. Предмет системы функционального калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> — Виды деятельности; — драйверы затрат; — драйверы видов деятельности; — пулы затрат по видам деятельности; — рентабельность видов деятельности, продуктов / клиентов.
5. Объекты системы функционального калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> — Виды деятельности (центры видов деятельности); — продукты и клиенты.
6. Принципы системы функционального калькулирования	<ul style="list-style-type: none"> — Размерность; — иерархичность; — вертикальная целостность; — горизонтальная целостность; — обособленность (самостоятельность).

Важной теоретической проблемой является отсутствие единства относительно терминологического определения понятия «система функционального калькулирования». Целесообразно исследовать обоснованность применения различных терминов в отношении этого понятия.

Для обозначения системы функционального калькулирования наиболее подходящим является использование любых ранее указанных терминов («система функционального калькулирования», «калькулирование по видам деятельности», «учет по видам деятельности», «система ABC-калькулирования») как наиболее адекватно отражающих содержание этой калькуляционной системы, которая используется в качестве стратегического инструмента управления затратами. Однако в некоторых источниках, посвященных программным системам, в основе которых лежит система функционального калькулирования («Activity Based Costing»), используется перевод этого термина как «функционально-стоимостной анализ».

Применение термина «функционально-стоимостной анализ» в отношении системы функционального калькулирования нам представляется недопустимым. Функционально-стоимостной анализ в традиционном его понимании является инструментом анализа финансово-хозяйственной деятельности организации для определения стоимости продукта. При его применении акцент дела-

ется на анализе себестоимости и вкладе в процесс ее формирования различных видов деятельности (факторов формирования затрат). В системе функционального калькулирования акцент делается, в первую очередь, на калькулировании затрат, которые уже затем анализируются, следовательно, попытка интерпретации термина «Activity Based Costing» как «функционально-стоимостного анализа», может исказить понимание содержания системы функционального калькулирования. Следовательно, необходимо разграничить понятия «система функционального калькулирования» и «функционально-стоимостной анализ».

Для выработки авторского определения понятия «система функционального калькулирования», нами были подвергнуты критическому анализу определения, разработанные отечественными и зарубежными учеными-экономистами. Анализ имеющихся источников позволил выделить основные подходы, положенные в основу определения понятия «функциональное калькулирование» (табл. 4).

Таблица 4

Систематизация признаков, положенных в основу определения понятия «функциональное калькулирование»

Автор, источник	Содержание понятия «функциональное калькулирование»	Ведущий признак определения понятия «функциональное калькулирование»
1	2	3
Р.Купер и Р.Каплан [63, с. 130]	ABC-калькулирование — это метод отнесения расходов от функций, осуществляемых на предприятии, на конечные продукты, при котором рассчитываются индивидуальные ставки распределения таких расходов для каждой функции, основанные на точном потреблении продуктами этих функций	ABC-калькулирование — метод отнесения затрат
П. Терни [144, с. 15]	ABC-калькулирование — это инструмент эффективного управления бизнесом, в основе которого лежит идея разложения цепочки добавленной стоимости компании на совокупность взаимосвязанных функций, отнесения стоимости используемых ресурсов на эти функции и распределения стоимости функций между стоимостью конечных продуктов	ABC-калькулирование — инструмент учета затрат

1	2	3
Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг [147, с. 264]	АВС-калькулирование — система, базирующаяся на видах деятельности, которая связывает расходы на приобретение ресурсов в организации с продуктами и услугами, произведенными и доставленными клиентам	АВС-калькулирование — система учета затрат
Э.В. Кондукова [84, с. 116]	АВС-калькулирование — это прогрессивная концепция, способная преодолеть ограничения традиционной системы учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами	АВС-калькулирование — научная концепция

Таким образом, основными признаками, положенными в основу определения понятия «функциональное калькулирование» являются его понимания в качестве самостоятельного научного метода отнесения затрат, инструмента учета затрат, системы учета и научной концепции. Нами разделяется мнение некоторых авторов о том, что функциональное калькулирование может быть признано методом отнесения затрат (от греч. *methodos* «путь к чему-либо» — способ достижения цели, определенным образом упорядоченная деятельность [17, с. 936]), поскольку позволяет не только распределять затраты, но и предварительно аккумулировать, измерять их, затем использовать полученную информацию для последующего анализа и принятия управленческих решений. Это расширяет его значение в качестве инструмента функционального управления (от лат. *instrumentum* «орудие» — средство, способ воздействия на объект, применяемый для достижения полезного эффекта [111, с. 413]). В то же время система функционального калькулирования интегрирует объекты и механизмы воздействия на них для достижения стратегических целей в управлении организацией, что полностью раскрывает ее сущность в качестве стратегического инструмента эффективного управления. Однако, в первую очередь, функциональное калькулирование представляет собой систему, которая является инструментом функционального менеджмента. Но такое содержание функционального калькулирования не нашло своего отражения в большинстве определений. Некоторые авторы рассматривают функциональное калькулирование в качестве системы, однако в основу их определений положены ее процедурные

особенности, предусматривающие двухэтапное распределение затрат сначала по видам деятельности, затем по продуктам производства и не находит отражение системный подход, лежащий в основе построения этой системы.

Обобщая все вышесказанное, сформулируем авторское определение понятия «система функционального калькулирования». В его основу положен системный подход в исследованиях функционального калькулирования. В соответствии с указанным подходом считаем, что 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.

Существование любой системы (в том числе системы функционального калькулирования) связано с наличием входных параметров, которые посредством воздействия системы преобразуются в выходные параметры. Исходя из сформулированного автором определения входными параметрами для системы функционального калькулирования является величина затрат, прежде всего косвенных, которые нуждаются в распределении по объектам учета. Выходными параметрами системы функционального калькулирования является величина затрат, распределенная по продуктам производства / клиентам, посредством выявления факторов, являющихся причиной возникновения затрат.

Система функционального калькулирования существенно отличается от традиционных калькуляционных систем (табл. 5).

Таблица 5

Отличия между системой функционального калькулированием и традиционными калькуляционными системами

Отличительный признак	Традиционные калькуляционные системы	Функциональная калькуляционная система
1	2	3
1. Наличие промежуточного объекта распределе-	В качестве промежуточного объекта распределения затрат	В качестве промежуточного объекта распределения затрат

1	2	3
ния затрат	выступают структурные подразделения (отделы, цеха), являющиеся центрами затрат	выступают виды деятельности (функции, операции)
2. Конечный объект распределения затрат	Продукт	Продукт, клиент
3. Характеристика драйверов затрат по видам деятельности	Применение только объемозависимых драйверов затрат	Применение как объемозависимых, так и объемонезависимых драйверов затрат
4. Характеристика драйверов видов деятельности	Использование ограниченного количества драйверов видов деятельности (временные драйверы)	Использование большого количества драйверов видов деятельности (временные, операционные)
5. Предоставление нефинансовой информации о видах деятельности	Не предоставляют	Предоставляет (характеристики драйверов затрат)

Установленные отличительные признаки системы учета по видам деятельности от традиционных систем учета (табл. 5) подтверждают, что система функционального калькулирования рассматривается альтернативой традиционным системам учета затрат. Так, система функционального калькулирования определяет новый подход к измерению себестоимости, который состоит в том, что в системе функционального калькулирования появляется специфический промежуточный объект распределения затрат – вид деятельности (функция), в то время как в традиционных системах центральным является конечный объект калькулирования – вид продукта производства. Иногда промежуточным калькуляционным объектом рассматриваются отдельные структурные подразделения, но не виды деятельности. Кроме того, в системе функционального калькулирования конечными объектами измерения затрат являются не только продукты производства, но и клиенты.

Еще одной исследовательской проблемой, обусловленной выявлением системных свойств функционального калькулирования, является необходимость классифицировать элементы системы функционального калькулирования. Классифицировать их возможно по нескольким признакам.

Научная классификация является методом исследования множества элементов путем их разделения на группы по определенному общему признаку,

представляет собой способ познания их сущности, содержания, степени сходства и различия. Классификация предполагает наличие классификационного признака и классификационной группы. При классификации применяется два метода: иерархический (при котором заданное множество последовательно делится на подчиненные подмножества, постепенно конкретизируя объект классификации) и фасетный (который подразумевает параллельное разделение множества объектов на независимые классификационные группировки) [191, с. 100]. Опираясь на изложенные теоретические положения мы построим классификацию элементов системы функционального калькулирования по различным признакам. В проведенном нами исследовании использован иерархический метод классификации элементов системы функционального калькулирования.

В качестве основы выделения первого уровня иерархии элементов системы функционального калькулирования нами предлагается использовать такой классификационный признак, как степень значимости элементов системы в процедуре распределения затрат. Данный признак позволяет разделить всю совокупность элементов на две группы: основные (объекты распределения) и вспомогательные (средства (инструменты) распределения) (табл. 6).

Таблица 6

Основные и вспомогательные элементы системы
функционального калькулирования

Основные элементы системы	Вспомогательные элементы системы
- виды деятельности; - продукты, клиенты.	- драйверы затрат - пулы затрат видов деятельности.

Подробная классификация основных и вспомогательных элементов системы функционального калькулирования применительно к объекту исследования приведена в параграфе 2.1 настоящей диссертации.

Основные элементы системы функционального калькулирования отражают содержание двухэтапной процедуры распределения затрат. Она осуществляется сначала по видам деятельности, а затем по объектам затрат, таким как продукты производства и клиенты. Таким образом, виды деятельности, продукты и клиенты являются центральными элементами каждого этапа распределе-

ния затрат. Вспомогательные элементы системы функционального калькулирования являются промежуточными звеньями, позволяющими осуществлять поэтапный процесс распределения затрат. Они обеспечивают взаимосвязь элементов и непрерывность процесса распределения затрат между основными элементами системы функционального калькулирования.

Второй уровень иерархии позволяет классифицировать элементы системы функционального калькулирования по еще одному предлагаемому нами признаку - направлению движения информационного потока. Данный признак позволяет разделить совокупность элементов функционального калькулирования на две группы:

- элементы, составляющие вертикальный поток информации (отражающие вертикальное движение информации от общего к частному, подразумевая постепенное, поэтапное распределение и детализацию затрат),

- элементы, составляющие горизонтальный поток информации (определяющие устойчивую взаимосвязь последовательных видов деятельности, цепь взаимодействий между которыми обеспечивает создание ценности (табл. 7).

Таблица 7

Элементы вертикального и горизонтального информационных потоков
функционального калькулирования

Элементы вертикального потока информации	Элементы горизонтального потока информации
<ul style="list-style-type: none"> - виды деятельности; - пулы затрат видов деятельности; - драйверы затрат; - продукты, клиенты. 	<ul style="list-style-type: none"> - виды деятельности; - продукты / клиенты.

Установленные признаки классификации и сформированные на их основе классификационные группы систематизированы нами на рис. 6.

Представленная классификация элементов функционального калькулирования позволяет сделать вывод, такие элементы, как виды деятельности и продукты производства являются основными элементами системы функционального калькулирования, которые составляют и вертикальный, и горизонтальный поток информации. Драйверы затрат и пулы затрат видов деятельности являют-

ся вспомогательными элементами системы функционального калькулирования, составляющими только вертикальный поток информации, характеризующий поэтапное распределение и детализацию затрат.



Рис. 6. Классификация элементов системы функционального калькулирования

На основании проведенного исследования можно сделать следующие выводы. 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 системы 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 определяют вертикально ориентированные элементы системы функционального калькулирования, форми-

руют вертикальный поток информации и придают устойчивость системе 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. Степень сложности системы функционального калькулирования определяется множеством связей между ее элементами. Многообразие связей между ее элементами позволяет утверждать, что система функционального калькулирования является сложной системой, поэтому она соответствует всем управленческим задачам менеджмента.

Исследование теоретического содержания системы функционального калькулирования позволило сделать вывод, что 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.

Исследование многочисленных определений позволило установить, что среди терминов наибольшее распространение получило понятие «функциональное калькулирование», определяемое как метод отнесения затрат, инструмент учета затрат, научная концепция, но в определениях различных авторов не нашел своего отражения системный подход, лежащий в основе системы функционального калькулирования. Нами разработано авторское определение понятия «система функционального калькулирования» на основе системного подхода, в соответствии с которым оно формулируется в категориях теории систем.

Классифицированы элементы системы функционального калькулирова-

ния 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.

Аргументированное выделение системных свойств функционального калькулирования позволило выделить неисследованные элементы этой калькуляционной системы и определить направления дальнейшего ее исследования. К таким элементам относятся:

- содержание учетной процедуры системы функционального калькулирования;

- структура субъектов системы функционального калькулирования и их должностные обязанности;

- схемы учета по видам деятельности;

- формы учетных регистров, позволяющие осуществлять последовательное выполнение этапов учетной процедуры функционального калькулирования;

- формы отчетов по видам деятельности, составляющие внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности.

1.3. Функциональное бюджетирование как подсистема функционального калькулирования

Системе функционального калькулирования свойственны некоторые ограничения, существенно усложняющие возможности ее применения в пределах определенного временного отрезка в будущем, а именно:

- отсутствие необходимой оперативности при калькулировании себестои-

мости по фактическим значениям затрат;

- невозможность быстрого изменения в ответ на изменения условий внешней или внутренней среды.

Указанные особенности определили актуальность развития и совершенствования системы функционального калькулирования исходя из возможной ее ориентации на будущее с учетом формирования бюджетизируемых значений затрат по видам деятельности в ответ на изменения условий внешней и внутренней среды коммерческой организации.

Такое развитие системы функционального калькулирования осуществляется посредством еще одного инструмента функционального менеджмента – функционального бюджетирования (АВВ-бюджетирования).

Функциональное бюджетирование модифицирует систему функционального калькулирования, ориентируя ее на будущее, посредством формирования бюджетов необходимых ресурсов и результатов деятельности при изменении объемов производства продуктов (рис. 7):

- изменение потребности в ресурсах при изменении объемов производства продуктов;
- изменение выручки от продаж после изменения уровня производства и продаж;
- бюджет финансовых результатов после корректировок объемов производства и использования ресурсов.

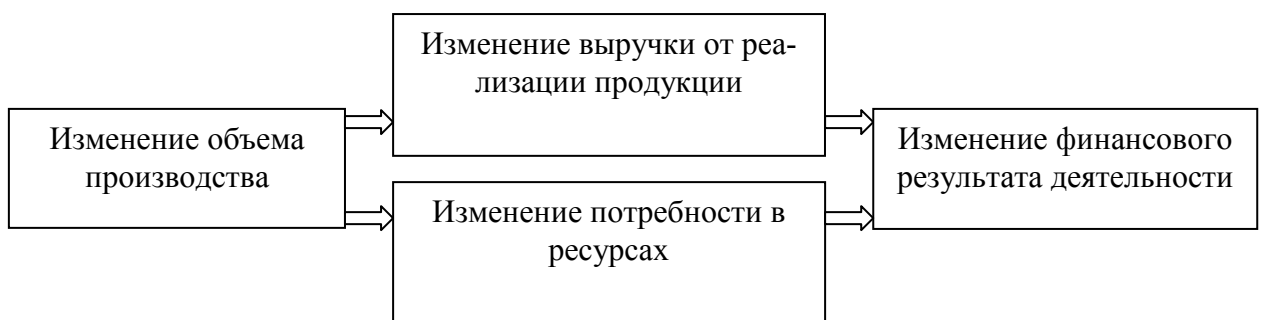


Рис. 7. Последовательность прогнозирования в системе функционального бюджетирования

Содержание функционального бюджетирования состоит в следующем:

- функциональное бюджетирование позволяет планировать косвенные за-

траты видов деятельности (центров видов деятельности), которые напрямую не связаны с выпуском готовой продукции, а следовательно трудно проследить изменение таких затрат подразделений в ответ на изменение выпуска готовой продукции. Это достигается за счет того, что информационным источником для системы функционального бюджетирования является система функционального калькулирования, которая предоставляет информацию о совокупности осуществляемых в организации видов деятельности (основных, вспомогательных), структуре затрат видов деятельности и продуктов производства;

- функциональное бюджетирование позволяет в едином с функциональным калькулированием информационном пространстве планировать необходимые ресурсы в зависимости от изменения объема производства продуктов, оперативно оценивать отклонения фактических показателей затрат, рассчитанных с помощью функционального калькулирования, от плановых показателей функциональных бюджетов. Функциональный бюджет, также как и калькуляция по видам деятельности, является информационным источником для контроля и оценки результатов деятельности организации.

Система функционального калькулирования предполагает последовательность действий распределения затрат сначала по видам деятельности, затем их перераспределение по продуктам производства / клиентам, то есть имеет место двухэтапное распределение затрат «ресурсы — виды деятельности — продукты (клиенты)». Функциональное бюджетирование предполагает обратную последовательность действий: сначала прогнозируется объем производства продуктов, затем определяется последовательность выполнения необходимых для производства видов деятельности, на следующем этапе определяются ресурсы, потребляемые основными и вспомогательными видами деятельности, являющиеся косвенными затратами производства продукта, то есть имеет место последовательность в виде «продукты производства — виды деятельности — ресурсы». Такая последовательность подчеркивает тесную взаимосвязь системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования, которая определяет необходимость выявления их соотношения.

Общие характеристики системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования представлены в табл. 8.

Таблица 8

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.

Несмотря на общие характеристики, мы предполагаем, что функциональное бюджетирование обладает свойствами подсистемы по отношению к системе функционального калькулирования.

Это предположение подтверждается:

- различной временной ориентацией функционального бюджетирования и системы функционального калькулирования. В частности, система функционального калькулирования основывается на фактических значениях затрат, 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, свойственном для

системы функционального калькулирования, и предварительном бюджетировании затрат по видам деятельности, продуктам производства / клиентам, что характерно для функционального бюджетирования (табл. 9).

Таблица 9

Характерные свойства системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования

Характерные свойства	Функциональное калькулирование	Функциональное бюджетирование
1. Временная ориентация	Ориентирована на прошлое	Ориентирована на будущее
2. Функциональная направленность	- Учет; - контроль.	- Планирование; - контроль.
3. Процедурное содержание	Распределение фактических затрат сначала по видам деятельности затем по объектам учета (продуктам, клиентам)	Планирование косвенных затрат в ответ на изменение объемов производства продуктов

Указанные свойства функционального калькулирования и функционального бюджетирования позволяют сделать вывод о возможности четырех вариантов соотношения между ними:

- это системы, которые автономны, самостоятельны и равнозначны;
- это равнозначные системы, имеющие общие области взаимодействия;
- функциональное калькулирование является подсистемой функционального бюджетирования;
- функциональное бюджетирование является подсистемой системы функционального калькулирования.

Построим наше доказательство методом «от противного».

Предположим, что функциональное калькулирование и функциональное бюджетирование - системы автономные, самостоятельные и равнозначные (рис.8).

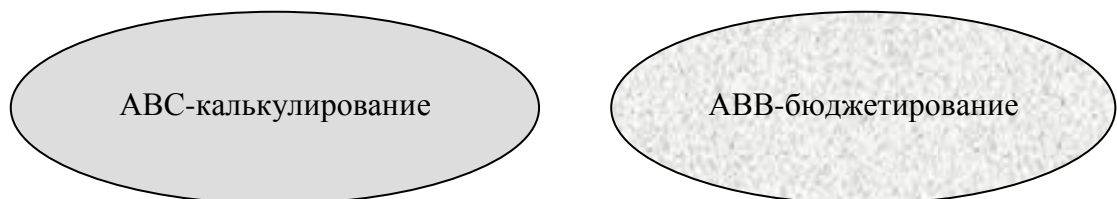


Рис. 8. Функциональное калькулирование и функциональное бюджетирование как автономные системы

Такой вариант соотношения предполагает:

- абсолютное различие элементов двух независимых систем;
- абсолютную автономность информационных баз и исходных данных для калькулирования и бюджетирования.

Учитывая наличие общих свойств функционального калькулирования и функционального бюджетирования (единство целей, инструментов, информационной базы), предположение об их автономности и равнозначности как систем неверно и системы не отличаются абсолютной автономностью и независимостью.

Предположение о том, что функциональное калькулирование и функциональное бюджетирование – это равнозначные системы, но с общими областями взаимодействия предполагает наличие таких областей взаимодействия (рис. 9).

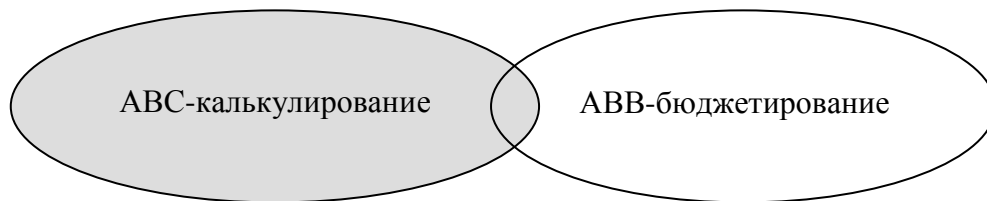


Рис. 9. Функциональное калькулирование и функциональное бюджетирование, имеющие общие области взаимодействия

Такой вариант соотношения предполагает:

- частичное сходство элементов двух систем;
- частичную автономность информационных баз и исходных данных для калькулирования и бюджетирования.

Однако идентичность элементов функционального калькулирования и функционального бюджетирования, наличие единой информационной базы для расчетов доказывают обратное: система функционального калькулирования и функциональное бюджетирование не просто обладают общими областями взаимодействия, а обладают свойством подчинения одна другой (в частности, функциональное бюджетирование является подсистемой системы функционального калькулирования, либо наоборот).

Предположим, что система функционального калькулирования является

подсистемой функционального бюджетирования (рис. 10).

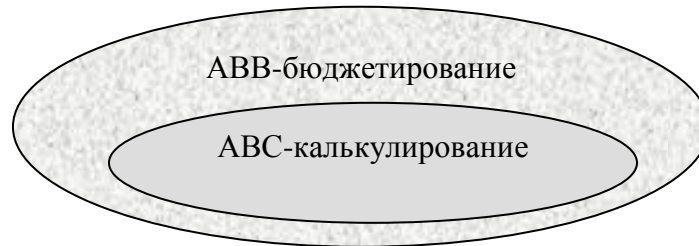


Рис. 10. Функциональное калькулирование как подсистема функционального бюджетирования

В таком случае нарушается логика исторического развития системы функционального бюджетирования в качестве системы, модифицирующей систему функционального калькулирования для ее ориентации на будущее. посредством функционального бюджетирования функциональное калькулирование превращается в инструмент планирования затрат, причем не только прямых затрат производства продуктов, но и косвенных затрат по административно-управленческой и обслуживающей внутрихозяйственной деятельности. Сравнение себестоимости, рассчитанной с помощью функционального бюджетирования, с фактической себестоимостью, рассчитанной с помощью фактических значений затрат функционального калькулирования, позволяет выявить «узкие места» деятельности организации, резервы снижения затрат и перераспределения производственных мощностей.

Кроме того, система функционального калькулирования является информационной базой для построения системы функционального бюджетирования в организации, следовательно, осуществление функционального бюджетирования невозможно без ведения учета по видам деятельности.

На основе всего вышесказанного сделаем вывод, что наше предположение о подсистемных свойствах функционального калькулирования по отношению к функциональному бюджетированию неверно. Поэтому единственно верным является четвертый вариант соотношения, при котором функциональное бюджетирование является модифицирующей подсистемой и приложением системы функционального калькулирования (рис. 11).

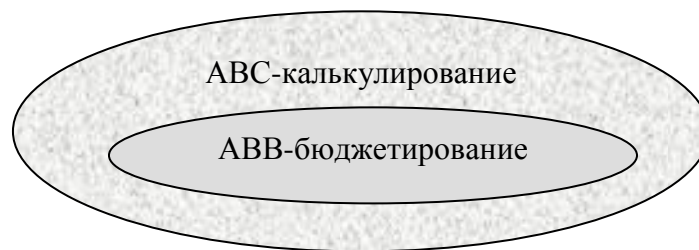


Рис. 11. Функциональное бюджетирование как подсистема функционального калькулирования

Основным признаком классификации подсистем в системе функционального калькулирования является оперативность затрат (рис. 12).



Рис.12. Формирование систем / подсистем в функциональном калькулировании

Такое соотношение не нарушает логику исторического развития системы функционального бюджетирования в качестве системы, модифицирующей систему функционального калькулирования и превращающей ее в инструмент планирования затрат.

На основе проведенного исследования можно сделать вывод о подчиненности функционального бюджетирования по отношению к системе функционального калькулирования, позволяющей рассматривать функциональное бюджетирование подсистемой системы функционального калькулирования. Причем системе функционального калькулирования и ее подсистеме функционального бюджетирования присущи общие характеристики, такие как:

- идентичность целей;
- идентичность элементов;
- наличие общей информационной базы.

Несмотря на общие характеристики, подсистема функционального бюджетирования обладает подсистемными свойствами по отношению к системе функционального калькулирования, такими как:

- ориентация функционального бюджетирования на будущее, предполагаемые, бюджетные значения затрат (система функционального калькулирования ориентируется на фактические значения затрат);

- функции бюджетирования и контроля, свойственные функциональному бюджетированию (функциональное калькулирование выполняет функции учета и контроля);

- процедура функционального бюджетирования предусматривает предварительное бюджетирование затрат по видам деятельности, продуктам производства / клиентам (система функционального калькулирования предусматривает последовательное распределение затрат по видам деятельности, затем продуктам производства / клиентам).

Развитие теоретических положений системы функционального калькулирования в первой главе диссертации, позволяет сформулировать положения, характеризующие научную новизну проведенного исследования. К ним относятся:

- обусловленность функционального калькулирования свойствами функционального подхода, а также функционального менеджмента на основе определения его места в структуре специального менеджмента организации и исследования функционального калькулирования как специального инструмента функционального менеджмента;

- 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;

- авторское определение понятия «система функционального калькулирования», сформулированное на основе системного подхода в категориях теории систем;

- принципы системы функционального калькулирования;

- классификация элементов системы функционального калькулирования;

- подчиненность функционального бюджетирования по отношению к функциональному калькулированию, позволяющая рассматривать функциональное бюджетирование подсистемой системы функционального калькулирования.

Прикладная часть работы будет направлена на развитие организационно-методического инструментария системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования.

2. ОРГАНИЗАЦИЯ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

2.1. Учетная процедура системы функционального калькулирования

Исследование организационного аспекта системы функционального калькулирования необходимо начинать с исследования сущности и содержания ее учетной процедуры.

Существуют две точки зрения относительно сущности понятия «учетная процедура» в бухгалтерском учете. Согласно первой точки зрения ([95], [105]) учетная процедура отождествляется с учетным процессом и включает весь комплекс бухгалтерских действий по составлению и обработке первичных документов до составления бухгалтерской отчетности (рис. 13).

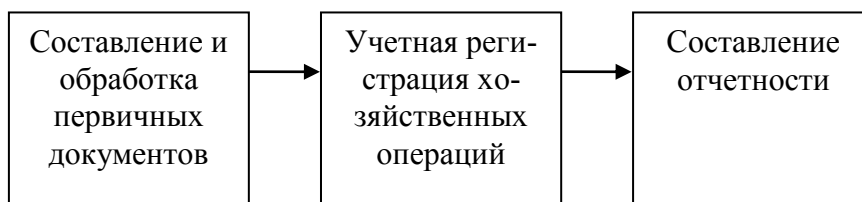


Рис. 13. Элементы учетной процедуры, отождествляемой с учетным процессом

Вторая точка зрения ([80]) разделяет понятия «учетный процесс» и «учетная процедура», предполагая, что учетная процедура является законченной последовательностью действий, отдельным этапом учетного процесса. Исходя из данной точки зрения, учетный процесс состоит из выполнения последовательных учетных процедур по ведению первичных учетных документов, аккумуляции учетной информации в учетных регистрах и отражению учетных записей на счетах учета, формированию бухгалтерской отчетности (рис. 14).

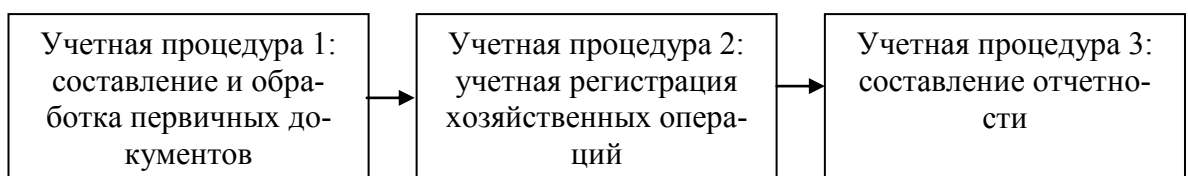


Рис. 14. Совокупность учетных процедур, составляющих учетный процесс

Автор разделяет и в своем дальнейшем исследовании придерживается первой точки зрения, считая, что учетная процедура представляет собой последовательность действий по составлению и обработке первичных документов до составления бухгалтерской отчетности. Исходя из этой позиции, учетная процедура системы функционального калькулирования – это последовательность действий при отражении хозяйственных операций, осуществляемых с целью двухэтапного распределения затрат: сначала – по видам деятельности, затем – по продуктам производства / клиентам. Учетная процедура системы функционального калькулирования включает следующие элементы:

- определение последовательности действий для отражения хозяйственных фактов в системе учета;
- аккумуляция учетной информации в учетных регистрах;
- отражение учетных записей на счетах учета;
- составление внутренней отчетности по видам деятельности (рис. 15).

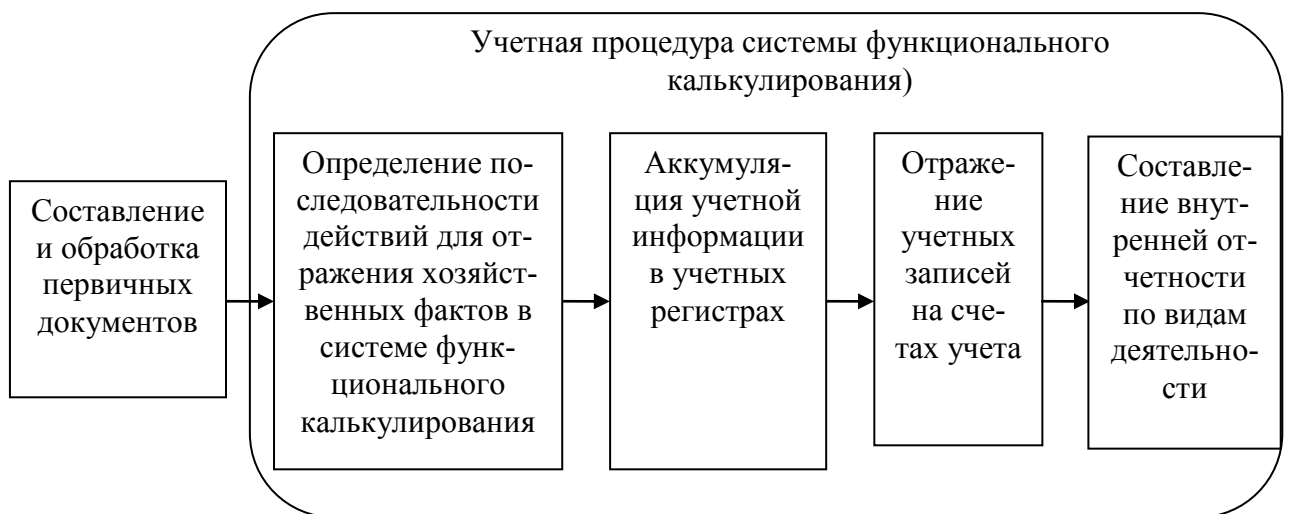


Рис. 15. Элементы учетной процедуры системы функционального калькулирования

Разработке и выполнению учетной процедуры функционального калькулирования предшествуют подготовительные этапы, которые предполагают:

- дифференциацию видов деятельности;
- дифференциацию объектов учета;
- выделение драйверов затрат.

Подготовительные этапы осуществляются перед первым выполнением

учетной процедуры функционального калькулирования, в дальнейшем дифференцировать виды деятельности, объекты учета и драйверы затрат ежемесячно нет необходимости, достаточно их корректировать в случае несущественных изменений в деятельности коммерческих организаций (изменение последовательности выполнения некоторых видов деятельности, прекращении производства отдельных продуктов). В случае изменений в деятельности организации, существенно преобразующих всю последовательность и количество выполняемых видов деятельности, полностью модифицирующих номенклатуру продуктов производства, подготовительные этапы следует выполнять каждый раз после таких изменений, чтобы учесть их при выполнении учетной процедуры функционального калькулирования.

Подготовительные этапы не являются составной частью учетной процедуры функционального калькулирования, но без их выполнения невозможна практическая реализация учетной процедуры функционального калькулирования.

Первый этап предусматривает дифференциацию и структурирование видов деятельности, что позволяет создать базу для дальнейшего распределения затрат по видам деятельности.

Дифференциация видов деятельности осуществляется по следующим группам:

- основные виды деятельности (создают ценность продукта для конечного потребителя)
- вспомогательные виды деятельности (не создают добавленную ценность продукта, но необходимы для обслуживания основных видов деятельности);
- непроизводительные виды деятельности (не создают добавленную ценность продукта, не обслуживают основные виды деятельности, но включают в себя непроизводительные затраты, например, на исправление брака, простои).

Дифференциация видов деятельности производится следующими методами:

- 1) методы, не требующие измерений времени работы персонала или про-

изводственного оборудования;

2) методы, требующие измерений времени работы персонала, осуществления подготовительно-заключительных работ, обслуживания рабочего места, перерывов на отдых, а также обслуживания оборудования.

Первая группа методов дифференциации видов деятельности включает:

- составление перечня видов деятельности;
- разработку карт взаимосвязей и составление блок-схемы видов деятельности;
- тестирование видов деятельности.

Указанные методы дифференциации видов деятельности могут применяться независимо друг от друга, а также параллельно, дополняя друг друга.

Составление перечня (списка) видов деятельности осуществляется с учетом их классификации по двум критериям:

- осуществление видов деятельности для создания добавленной ценности продукта для конечного потребителя (основной вид деятельности);
- осуществление видов деятельности для обслуживания основного вида деятельности (вспомогательный вид деятельности) [154, с. 156].

Отдельную группу составляют виды деятельности, не удовлетворяющие ни одному из перечисленных критериев, которые связаны с непроизводительными затратами, например, на исправление брака. Практическое применение метода составления перечня видов деятельности осуществлялось в ООО «Эксплуатирующая компания Реал Инжиниринг 36» (ООО «ЭКРИ 36»). Эта коммерческая организация занимается оказанием услуг по профессиональной уборке и уходу за объектами недвижимости различного функционального назначения (рис. 16).

Демонстрация взаимосвязей видов деятельности позволяет исследовать их взаимодействие (рис. 17).

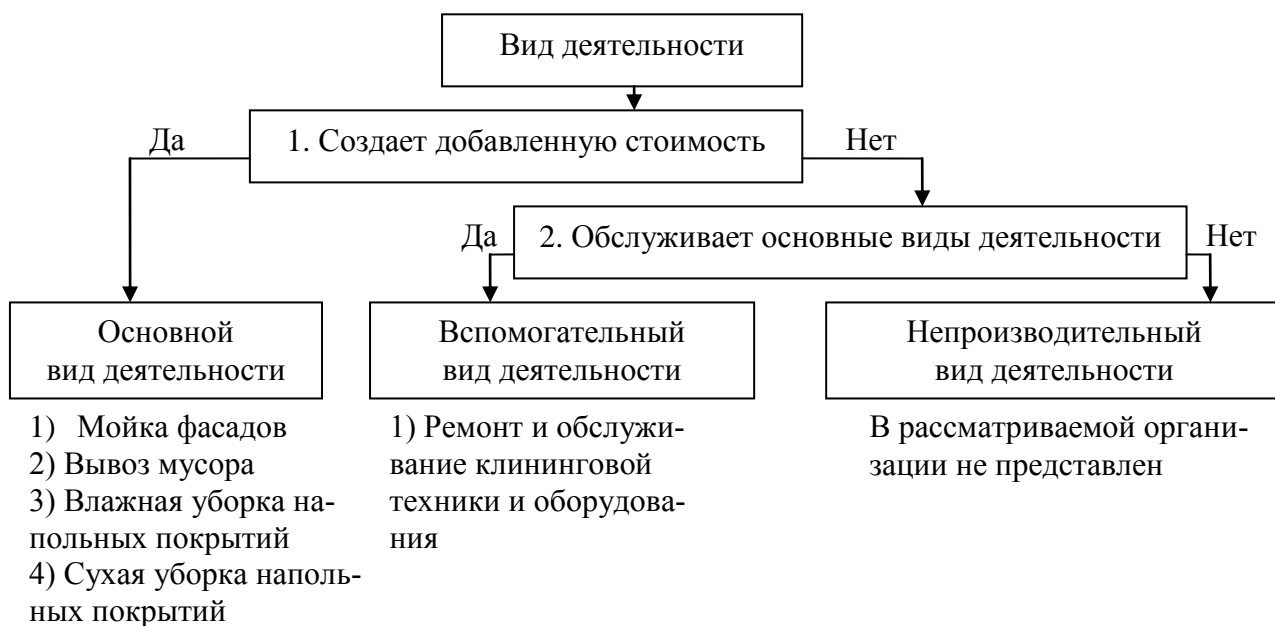


Рис. 16. Перечень видов деятельности (на примере ООО «ЭКРИ 36»)

Тестирование видов деятельности позволяет выявить основные виды деятельности на основе критериев их важности с точки зрения организации и обслуживания производственного и сбытового процесса. В качестве таких критериев могут быть рассмотрены любые факторы, которые в значительной степени влияют на конкурентоспособность организации и ее положение на рынке.

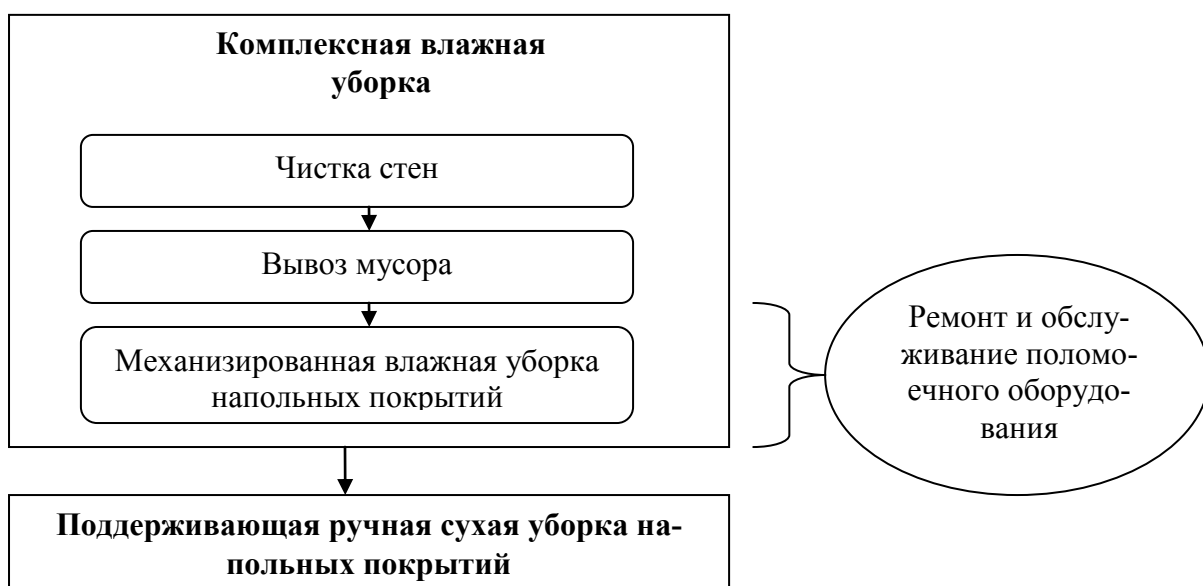


Рис. 17. Блок-схема последовательности видов деятельности внутреннего клининга при комплексной уборке мест общего пользования (на примере ООО «ЭКРИ 36»)

Для ООО «ЭКРИ 36» автором выбраны критерии затрат на производство продукта, его цена или качество. Данный метод предусматривает построение

матрицы тестирования (табл. 10).

Таблица 10

Матрица тестирования видов деятельности по критериям, доли ед.

(на примере ООО «ЭКРИ 36»)

Виды деятельности	Критерии оценки	Затраты	Качество	Общая оценка
Вес критерия		1	2	-
Чистка стен		1	3	7
Мойка окон		1	1	3
Вывоз мусора		5	5	15
Механизированная влажная уборка напольных покрытий		5	5	15
Ручная сухая уборка напольных покрытий		4	5	14

Матрица тестирования видов деятельности имеет следующие особенности:

1) в крайнем левом столбце матрицы перечислены все возможные виды деятельности, которые осуществляются в организации;

2) в верхней строке матрицы указаны критерии оценки, каждому из которых присвоен вес, учитывающий его относительную важность (шкала важности индивидуальна, например, от одного до пяти);

3) для вида деятельности проставляется степень его влияния на критерий оценки (шкала важности индивидуальна, например, от одного до пяти);

4) в крайнем правом столбце указаны сумма произведений степеней влияния каждого вида деятельности на каждый из критериев оценки и весов этих критериев. Эти значения показывают общий вклад данной функции в результаты деятельности организации. Чем они больше, тем более ключевое значение имеют соответствующие виды деятельности для учета и управления, следовательно, тем больше оснований его включения в список видов деятельности.

Следует также отметить, что такое тестирование в значительной степени субъективно. Поэтому числовые значения итоговых оценок, полученные в результате тестирования, служат для выбора направления, а не для получения абсолютного результата. Чем большее число сотрудников участвует в тестировании, тем более точными будут полученные результаты.

Вторая группа методов приобретает актуальность в случае осуществления большого количества видов деятельности (в том числе вспомогательных), среди которых необходимо выбрать ключевые, участвующие в распределении затрат в системе функционального калькулирования. При этом в качестве критерия такого отбора используется время выполнения функции, которое включает время на осуществление подготовительно-заключительных работ, время обслуживания рабочего места, время перерывов на отдых, а также время обслуживания оборудования. Критерий времени предложен нами исходя из того, что в большинстве случаев именно самые длительные по времени виды деятельности являются самыми трудоемкими, энергоемкими и, следовательно, затратными, оказывая, таким образом, наибольшее влияние на себестоимость продукта производства, поэтому именно такие виды деятельности необходимо отслеживать. Основная цель применения второй группы методов – измерение продолжительности видов деятельности. Вторая группа методов дифференциации видов деятельности включает:

- фотографию рабочего времени;
- хронометраж;
- фотохронометраж.

Фотография рабочего времени предполагает непрерывное наблюдение и измерение всех затрат времени на протяжении рабочего дня (смены) [74, с. 75]. Если в течение смены с определенной частотой повторяется один и тот же процесс, состоящий из повторяющихся функций, то проводится фотография рабочего дня только той части рабочей смены, которая соответствует этому процессу.

Хронометраж предполагает измерение затрат рабочего времени на выполнение циклически повторяющихся элементов операции, причем в измерения включается исключительно оперативное время процесса (исключая время перерывов и простоев).

Фотохронометраж является комбинированным видом наблюдения, при котором параллельно с фотографией использования рабочего времени в от-

дельные его периоды тем же субъектом наблюдения проводится хронометраж [10, с. 84].

Итогом применения вышеперечисленных методов дифференциации видов деятельности является формирование структуры основных и вспомогательных видов деятельности (центров видов деятельности) организации. Структура видов деятельности ООО «ЭКРИ 36» показана в табл. 11.

Таблица 11

Структура видов деятельности ООО «ЭКРИ 36»

Тип вида деятельности	Перечень видов деятельности
Основные виды деятельности	Ручная сухая уборка напольных покрытий
	Влажная ручная уборка напольных покрытий
	Влажная механизированная уборка напольных покрытий
	Чистка внутренних стен
	Мойка внешних фасадов
	Мойка витрин
	Чистка мебели
	Ручная уборка территории
	Механизированная уборка территории
	Уход за газонами
	Нанесение дорожной разметки
	Вывоз ТБО
Вспомогательные виды деятельности	Управление организацией
	Снабжение ТМЦ
	Ремонт и содержание уборочной техники внутреннего клининга
	Ремонт и содержание автотехники внешнего клининга

В табл. 11 представлен сокращенный перечень видов деятельности и отсутствует их группировка по центрам видов деятельности. Такая группировка и полный список видов деятельности ООО «ЭКРИ 36» представлены в Приложении 1.

Следующий подготовительный этап предполагает дифференциацию объектов учета.

В качестве объекта учета затрат в системе функционального калькулирования могут выступать как продукты производства, так и клиенты. Совокупность таких объектов рационально детализировать с учетом отличий в дизайне или объемах выпуска. Степень такой детализации зависит от потребностей менеджмента в глубине полученной учетной информации для последующего ана-

лиза (рис. 18).

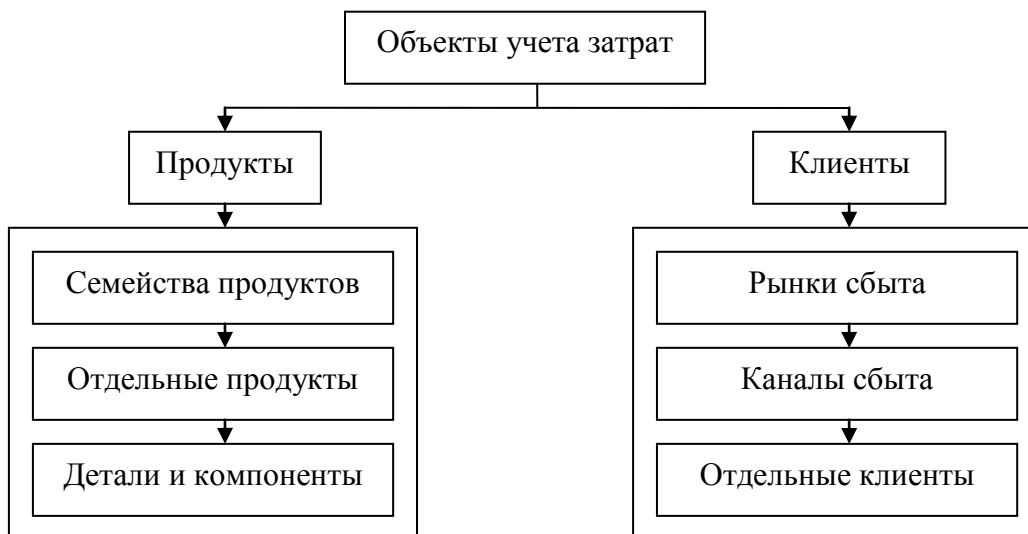


Рис. 18. Детализация объектов учета в системе функционального калькулирования

Этот этап позволяет сформировать структуру объектов учета функционального калькулирования в ООО «ЭКРИ 36» (рис. 19).

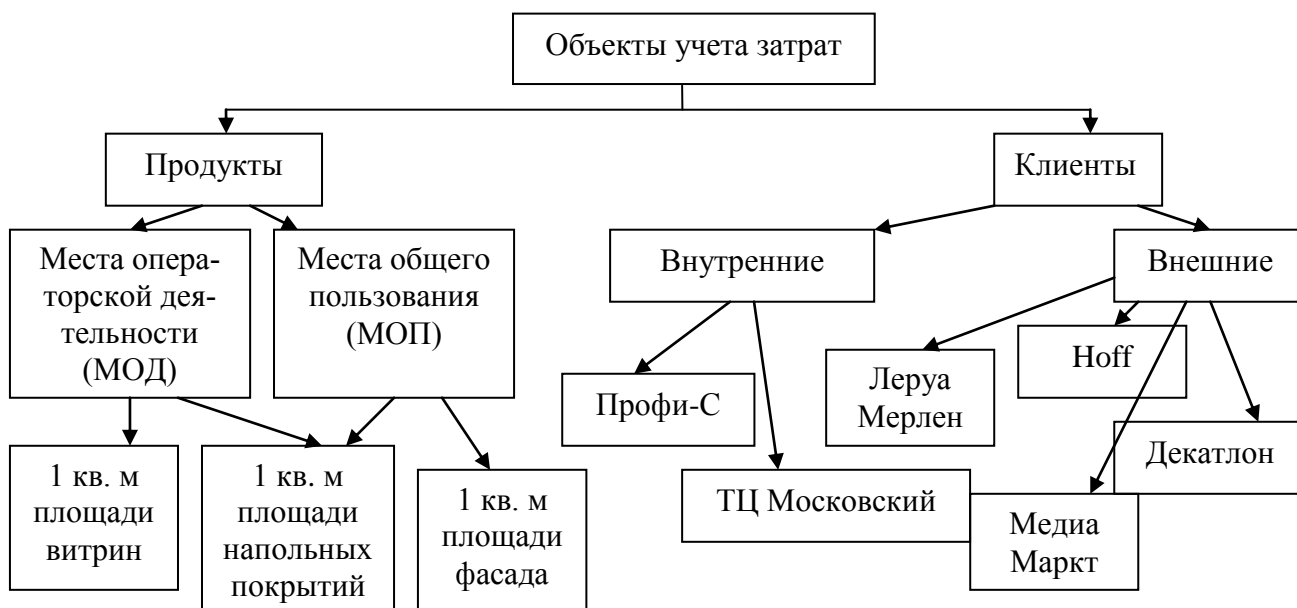


Рис. 19. Детализация объектов учета внутреннего клининга ООО «ЭКРИ 36»

Представленная детализация содержит только часть перечня продуктов/клиентов ООО «ЭКРИ 36». Более полная детализация объектов учета функционального калькулирования в ООО «ЭКРИ 36» представлена в Приложении 2.

Следующий этап предполагает выделение драйверов затрат для распределения пулов затрат видов деятельности по объектам учета.

Выделение драйверов затрат предполагает: установление круга участников анализа драйверов затрат и проведение опроса; обработку полученной информации.

Поскольку необходимо выявить драйверы по нескольким видам деятельности, постольку для проведения опроса необходимо привлекать участников, представляющих эти виды деятельности. Опрос участников в значительной степени субъективное исследование, поэтому чем большее число сотрудников участвует в опросе, тем более точными будут полученные результаты.

Проведение опроса осуществляется с помощью методов «мозгового штурма» (метод, при котором участники по очереди либо спонтанно высказываются по проблеме выявления драйверов затрат) и анкетирования (письменный вариант метода «мозгового штурма»).

Формальность и спонтанность метода «мозгового штурма» затрудняет возможность установления факторов возникновения затрат, поэтому нами рекомендуется применение анкетирования, позволяющего добиться анонимности участников опроса в условиях ограниченности времени его проведения.

Предложенные методы позволяют установить драйверы затрат. Перечень драйверов затрат, выделенных в ООО «ЭКРИ 36», представлен в Приложении 3. Особенность деятельности ООО «ЭКРИ 36» состоит в том, что ее невозможно однозначно отнести к трудоемкой, материалоемкой или капиталоемкой, поскольку при оказании услуг по профессиональной уборке и уходу за объектами недвижимости одновременно применяется ручной, машинный труд, затрачивается большое количество материалов (химии, специализированных моющих средств, реагентов, удобрений и проч.). С учетом данной особенности автором выделены смешанные драйверы затрат для каждого отдельного центра видов деятельности.

Величина пула затрат на выполнение видов деятельности по клинингу мест общего пользования (МОП) непосредственно зависит от обрабатываемой

площади, поскольку большинство видов деятельности внутреннего клининга МОП выполняются с одинаковой частотой (либо ежедневно, либо по необходимости) и только площадь МОП влияет на объем понесенных затрат. Аналогично влияют на затраты по содержанию территории, сбору, хранению и вывозу твердых бытовых и пищевых отходов площадь прилегающих территорий, объем вывозимого мусора соответственно. Таким образом, в ООО «ЭКРИ 36» для центров видов деятельности по клинингу МОП, содержанию территории, сбору, хранению и вывозу ТБО применяются натуральные показатели площадей и объемов вывозимого мусора.

Величина пула затрат на выполнение видов деятельности по клинингу мест операторской деятельности (МОД) непосредственно зависит от частоты выполнения видов деятельности и площади арендатора. Затраты по услугам промышленного альпинизма находятся в прямой зависимости от частоты мойки фасадов и атриумов и их площади. Таким образом, для центров видов деятельности по клинингу мест операторской деятельности и услугам промышленного альпинизма применяются смешанные операционные драйверы, учитывающие частоту выполнения видов деятельности.

Для распределения пулов затрат вспомогательных видов деятельности (ремонт и обслуживание уборочной техники, машин, оборудования; управление организацией; снабжение химией и ТМЦ) автором выделены драйверы затрат, основанные на количественном аспекте основных видов деятельности. Для затрат по ремонту уборочных машин и оборудования выбран временной драйвер, показывающий время работы оборудования по центрам основных видов деятельности; для затрат по управлению организацией - среднесписочная численность рабочих по центрам основных видов деятельности, поскольку именно управление персоналом, координация его действий на больших площадях при большом количестве арендаторов занимает большую часть рабочего времени административно-управленческого персонала. Для распределения затрат по снабжению ООО «ЭКРИ 36» химией и прочими материалами применяется показатель потребности в материалах по основным центрам видов деятельности,

сформированной в начале месяца (в рублях).

Наличие информации о видах деятельности, объектах функционального калькулирования и драйверах затрат является обязательным, поскольку собранная информация является исходной для организации учета и выполнения этапов учетной процедуры калькулирования затрат по выделенным видам деятельности и объектам учета.

Учетные процедуры функционального калькулирования различны для разных организаций, отличающихся технологическим процессом, но абстрагирование от индивидуальных особенностей и отличий позволяет выделить основные элементы (этапы) учетной процедуры, которые в той или иной степени применяют все организации, ведущие учет по видам деятельности:

- распределение прямых затрат по основным и вспомогательным видам деятельности;
- формированием пулов затрат основных и вспомогательных видов деятельности;
- распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства пропорционально ставкам драйверов затрат;
- отнесение прямых затрат на продукты производства.

Рис. 20 дает графическое представление учетных процедур функционального калькулирования.

Распределение пулов затрат вспомогательных видов деятельности по продуктам производства может осуществляться либо напрямую, либо путем перераспределения пулов затрат вспомогательных видов деятельности сначала на основные виды деятельности, а затем в составе пулов затрат основных видов деятельности они распределяются на продукты производства / клиентов. Выбор того или иного варианта распределения пулов затрат вспомогательных видов деятельности зависит от существования драйверов затрат, которые смогут напрямую связать пулы затрат вспомогательных видов деятельности с продуктами производства. Существование таких драйверов затрат зависит от индивидуальных условий деятельности коммерческой организации.



Рис. 20. Общая схема учетной процедуры функционального калькулирования

В ООО «ЭКРИ 36» найти такие драйверы не представляется возможным, поскольку выполнение вспомогательных видов деятельности обусловлено необходимостью обслуживания основных видов деятельности, поэтому в этой коммерческой организации пулы затрат вспомогательных видов деятельности сначала перераспределяются на пулы затрат основных видов деятельности, а затем в составе пулов затрат основных видов деятельности - на продукты производства / клиентов (рис. 21).

Отнесение прямых затрат на основные и вспомогательные виды деятельности составляет первый этап учетной процедуры функционального калькулирования.



Рис. 21. Схема учетной процедуры функционального калькулирования в ООО «ЭКРИ 36»

Затраты группируются по основным и вспомогательным видам деятельности, а в их разрезе по экономическим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

Итогом выполнения указанного этапа учетной процедуры является формирование пулов затрат по видам деятельности в разрезе элементов затрат, которые определяют себестоимость видов деятельности (табл. 12).

Формирование пула затрат ООО «ЭКРИ 36» по основному
виду деятельности «клининг мест операторской деятельности»
в августе 2013 г.

Элементы затрат	Затраты, тыс. руб.	Фактический, %
Расходные материалы	1 644	30%
Оплата труда	2487	46%
Отчисления на социальные нужды	746	14%
Прочие расходы	541	10%
Общий пул затрат	5 418	100%

Следующий этап процедуры системы функционального калькулирования предполагает распределение пулов затрат видов деятельности по объектам учета. Данная процедура становится завершающей в распределении косвенных по отношению к продуктам производства затрат. Результатом ее выполнения становится рассчитанная себестоимость продуктов производства (клиентов).

Система функционального калькулирования становится особенно актуальной при распределении пула затрат вида деятельности «клининг мест операторской деятельности (МОД)». Эта актуальность объясняется тем, что различные арендаторы предъявляют разные требования к перечню оказываемых им услуг и периодичности выполнения видов деятельности, поэтому себестоимость оказываемых услуг (в расчете на 1 кв. м арендатора) должна иметь разное значение для различных арендаторов.

Распределение пула затрат вида деятельности «клининг мест операторской деятельности» осуществляется пропорционально ставке драйвера затрат. Согласно Р. Каплану и Р. Куперу ставка драйвера затрат (СтДЗ) в системе функционального калькулирования представляет собой долю пула затрат вида деятельности (Пвд), приходящуюся на единицу драйвера затрат (ДЗ), то есть рассчитывается стоимость единицы драйвера затрат [63, с. 175]. Произведение ставки драйвера затрат на значение драйвера затрат (ДЗ1), приходящееся на данный продукт производства (клиента) определяет величину затрат, распределенную на данный продукт производства (клиента) (З):

$$\text{СтДЗ} = \text{Пвд} / \text{ДЗ}; \quad (1)$$

$$З = ДЗ1 * СтДЗ. \quad (2)$$

Формулы (1) и (2) определяют значения ставки драйвера затрат и величины затрат, распределенных на продукты производства (клиентов).

В качестве драйвера затрат в ООО «ЭКРИ 36» для распределения пула затрат вида деятельности «клининг мест операторской деятельности» выбраны частота осуществления клининга арендаторов и площадь напольных покрытий арендатора. Распределение пулов затрат основных видов деятельности в ООО «ЭКРИ 36» приведено в табл. 13. Отметим, что распределение пула затрат вида деятельности «клининг мест операторской деятельности» для простоты и наглядности будет представлено нами на примере трех арендаторов (магазины одежды Love Republic, H&M и Lady & Gentleman), а величина распределяемого пула затрат вида деятельности «клининг мест операторской деятельности» составляет 6 100 руб. (вместо 5 418 тыс. руб., посчитанного выше за август месяц 2013 г.). Процедура распределения затрат для остальных арендаторов аналогична.

Таблица 13

Распределение пула затрат вида деятельности «клининг МОД» по арендаторам в ООО «ЭКРИ 36» в августе 2013 г. с помощью функционального калькулирования

Величина пула затрат вида деятельности "клининг МОД", руб.	6 100			
Арендатор Драйвер затрат	H&M	Love Republic	Lady & Gentleman	Итого
1	2	3	4	5
Площадь арендатора, кв.м.	85	40	60	185
Частота уборки напольных покрытий, ед./месяц	15	30	15	-
Частота чистки стен, дверей, ед./месяц	4	8	4	-
Частота мытья окон в месяц, ед.	нет	2	нет	-
Величина драйвера затрат, кв.м.	5 100 (85*15*4)	19 200 (40*30*8*2)	3 600 (60*15*4)	27 900
Ставка драйвера затрат, руб./кв.м	0,22 (6100 / 27900)	-		

1	2	3	4	5
Затраты по виду деятельности "клининг МОД", приходящиеся на арендатора, руб.	1 115	4 198	787	6 100

Сравним результаты применения системы функционального калькулирования с результатами применения традиционной калькуляционной системы (среди традиционных калькуляционных систем для ООО «ЭКРИ 36» наиболее подходящей является попроцессное калькулирование). При попроцессном калькулировании в качестве базы распределения затрат используется площадь арендаторов, то есть не учитываются индивидуальные потребности арендаторов в частоте выполнения видов деятельности, однако, зачастую именно арендаторы с меньшей площадью помещений требуют более частой уборки и чистки напольных покрытий, мебели. Затраты на арендатора обуславливаются относительной сложностью (частотой) его обслуживания, а не его площадью. Для указанных выше трех арендаторов распределение затрат при попроцессном калькулировании будет выглядеть следующим образом (табл. 14):

Таблица 14

Распределение пула затрат вида деятельности «клининг МОД» по арендаторам в ООО «ЭКРИ 36» в августе 2013 г. (попроцессное калькулирование)

Величина пула затрат вида деятельности "клининг МОД", руб.	6100			
Драйвер затрат \ Арендатор	H&M	Love Republic	Lady & Gentleman	Итого
Площадь арендатора, кв.м.	85	40	60	185
Ставка драйвера затрат, руб./кв.м	32,97			
Затраты по виду деятельности "клининг МОД", приходящиеся на арендатора, руб.	2 803	1 319	1 978	6 100

Из табл. 14 видно, что применение в качестве драйвера затрат площади арендатора приводит к завышению себестоимости арендатора H&M – арендатора с большей площадью, но требующего меньшего количества уборок в месяц. Себестоимость обслуживания арендатора Love Republic, требующего больше усилий по обслуживанию и имеющего наименьшую из трех арендато-

ров площадь, будет занижена. Такое сравнительное применение систем функционального и попроцессного калькулирования доказывает точность измерения себестоимости, посчитанной с помощью системы функционального калькулирования, за счет применения большего количества драйверов затрат.

Завершающий этап учетной процедуры процесса калькулирования себестоимости предполагает отнесение прямых затрат на продукты производства.

Применение указанной учетной процедуры системы функционального калькулирования позволяет калькулировать себестоимость продуктов производства путем промежуточного разнесения затрат по видам деятельности, которые являются причиной возникновения затрат, с последующим их распределением по продуктам производства/ клиентам. Такое двухэтапное распределение, а также применение большого количества драйверов затрат, не зависящих от объемов производства, повышает точность учетной информации для принятия управленческих решений.

Учетная процедура системы функционального калькулирования тесно связана с ее подсистемой — функциональным бюджетированием, которое модифицирует функциональное калькулирование, переориентируя его с калькулирования фактически произведенных затрат на планирование прямых и косвенных затрат производства, то есть планирование себестоимости производства продуктов еще до того, как все операции (функции) будут выполнены. Поэтому, исследуя учетную процедуру системы функционального калькулирования, следует также исследовать этапы функционального бюджетирования как подсистемы функционального калькулирования.

Как уже было рассмотрено выше, информационным источником функционального бюджетирования является функциональное калькулирование, предоставляющее информацию о структуре основных и вспомогательных видов деятельности, учетные данные о стоимости единицы драйверов затрат. Поэтому при внедрении функционального бюджетирования рационально использовать в качестве информационной базы программное обеспечение, в котором уже ведется функциональное калькулирование. Общее программное обеспечение

уменьшит трудоемкость и повысит гибкость функционального бюджетирования в ответ на изменения условий деятельности организации.

При организации системы функционального бюджетирования следует учитывать ряд сформулированных автором допущений. Такие допущения необходимы для того, чтобы сохранить условия внешней по отношению к организации среды максимально неизменными, статичными, постоянными, чтобы минимизировать погрешности при осуществлении бюджетирования затрат. Нами выделены следующие допущения:

- цены на материалы в течение периода, на который составляется бюджет, остаются неизменными по сравнению с последним отчетным периодом, в котором осуществлялось функциональное калькулирование;

- объем производства (в ООО «ЭКРИ 36» - это убираемая площадь) является единственным фактором, влияющим на изменение затрат;

- ассортимент продуктов производства и перечень видов деятельности (в ООО «ЭКРИ 36» - это перечень оказываемых услуг по клинингу и благоустройству) в течение периода, на который составляется бюджет, не меняется и аналогичен ассортименту продуктов производства в последнем отчетном периоде, в котором осуществлялось функциональное калькулирование.

Главное допущение, которое положено в основу функционального бюджетирования, заключается в неизменности частоты выполнения видов деятельности по каждому типу продукта или клиента в течение периода, на который составляется бюджет по сравнению с последним отчетным периодом, в котором осуществлялось функциональное калькулирование, то есть распределение драйвера затрат по продуктам и клиентам не изменяется по сравнению с последним отчетным периодом.

Этапы функционального бюджетирования обратные по отношению к этапам, составляющим учетную процедуру функционального калькулирования, и включают:

- планирование объемов производства продукта;
- планирование пулов затрат видов деятельности.

Графическое представление этапов процедуры функционального бюджетирования представлено нами на рис. 22.



Рис. 22. Схема функционального бюджетирования в системе функционального калькулирования

Первый этап функционального бюджетирования предполагает планирование объема производства продукта (составление бюджета производства).

Планирование объема производства продукта в ООО «ЭКРИ 36» (площадей напольных покрытий, фасадов, объемов вывоза мусора) имеет некоторые особенности:

- площади убираемых напольных покрытий мест общего пользования, фасадов постоянны и могут незначительно изменяться между отчетными периодами;

- площади убираемых напольных покрытий мест операторской деятельности (МОД) могут существенно изменяться между отчетными периодами, поэтому планирование площадей МОД осуществляется на основе ежемесячной информации, предоставляемой службой арендных отношений.

Информация о запланированных площадях является исходной для осуществления функционального бюджетирования в ООО «ЭКРИ 36», которое направлено на составление бюджета косвенных затрат производства в разрезе элементов затрат (пулов затрат видов деятельности).

Первый этап процедуры функционального бюджетирования затрат пред-

полагает планирование пулов затрат видов деятельности с помощью показателя затрат вида деятельности при производстве единицы продукта. Данные для такого расчета следует брать в последнем отчетном периоде, в котором выполнялась учетная процедура функционального калькулирования. В ООО «ЭКРИ 36» таким отчетным периодом автором выбран август 2013 г., в нем имело место следующее распределение затрат (табл. 15).

Таблица 15

Расчет затрат вида деятельности при производстве единицы продукта
(1 кв. м. площади МОП) в ООО «ЭКРИ 36» за август 2013 г.

Виды деятельности, участвующие в производстве продукта	Пулы затрат видов деятельности, распределенные на весь объем продукта, руб.	Объем производства продукта, кв. м	Пулы затрат видов деятельности, распределенные на единицу продукта, руб.	Удельная доля затрат каждого вида деятельности в косвенных затратах, %
Клининг МОП	494 900	35000	14,14	76,15%
Ремонт поломочного оборудования	130 000		3,71	20,00%
Хранение и доставка ТМЦ	25 000		0,71	3,85%
ИТОГО	649 900		18,57	100,00%

Информация о затратах видов деятельности на единицу продуктов производства отчетного периода, предшествующего периоду бюджетирования, есть в отчете о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности, который составляется в рамках внутренней управленческой отчетности ежемесячно (см. параграф 2.3).

Умножение затрат вида деятельности при производстве единицы продукта, рассчитанного в предыдущем отчетном периоде (августе 2013 г.), на плановый объем производства продукта в отчетном периоде (сентябре 2013 г.) позволяет найти плановые величины пулов затрат видов деятельности (табл. 16):

Планирование пулов затрат видов деятельности в ООО «ЭКРИ 36»
за сентябрь 2013 г.

Виды деятельности, участвующие в производстве продукта	Пулы затрат видов деятельности, распределенные на единицу продукта, руб.	Планируемый объем производства продукта, кв. м	Пулы затрат видов деятельности, распределенные на весь объем продукта, руб.
Клининг МОП	14,14	18 000	254 520
Ремонт поломочного оборудования	3,71		66 780
Хранение и доставка ТМЦ	0,71		12 780
ИТОГО	18,57	18 000	334 080

В результате выполнения указанных процедур формируется бюджет косвенных затрат на производство продукта (бюджет себестоимости видов деятельности), который детализируется по видам деятельности. Сопоставление информации бюджетов с фактической учетной информацией о затратах по видам деятельности позволяет выявить виды деятельности, которые избыточно поглощают косвенные по отношению к продуктам производства затраты, поэтому они требуют углубленного анализа причин появления избыточных затрат.

Проведенные исследования позволили заключить, что для выполнения учетной процедуры функционального калькулирования необходимо предварительно осуществить дифференциацию видов деятельности, объектов учета, выделение драйверов затрат. Информация о видах деятельности, объектах учета и драйверах затрат является исходной и необходимой для выполнения учетной процедуры функционального калькулирования, включающей следующие элементы (этапы):

- распределение прямых затрат по основным и вспомогательным видам деятельности;
- формированием пулов затрат основных и вспомогательных видов деятельности;
- распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам произ-

водства пропорционально ставкам драйверов затрат;

- отнесение прямых затрат на продукты производства.

Подчиненность функционального бюджетирования по отношению к системе функционального калькулирования определяет тесную взаимосвязь учетной процедуры системы функционального калькулирования и последовательности этапов функционального бюджетирования, которая выражается в том, что функциональное бюджетирование предполагает последовательность этапов, обратную по отношению к этапам, составляющим учетную процедуру функционального калькулирования. Этапы функционального бюджетирования включают:

- планирование объемов производства продукта;
- планирование пулов затрат видов деятельности для производства запланированного объема.

Функциональное бюджетирование позволяет создать бюджеты затрат по видам деятельности на производство запланированного объема продукта, сравнительный анализ которых с фактическими данными о затратах по видам деятельности, рассчитанных с помощью системы функционального калькулирования, позволяет выявить виды деятельности и продукты производства, которые являются источником повышенных затрат.

Выявление этапов, составляющих учетную процедуру функционального калькулирования, определяет необходимость исследования счетного обеспечения системы функционального калькулирования, выявления субъектов и формирования службы функционального калькулирования в коммерческой организации, разработки форм учетных регистров и внутренней управленческой отчетности системы функционального калькулирования, отражающих этапы ее учетной процедуры.

Проведенные исследования сущности и содержания учетной процедуры функционального калькулирования, во-первых, доказывает повышение точности расчета себестоимости в сравнении с традиционными калькуляционными системами, а во-вторых, позволяет определить направление методических раз-

работок, направленных на развитие системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования.

2.2. Субъекты и разработка системы счетов функционального калькулирования в коммерческой организации

Важным элементом в организации системы функционального калькулирования является выявление субъектов и формирование служб функционального калькулирования, определение обязанностей, а также разграничение их полномочий во избежание дублирования функциональных обязанностей и пробелов в ведении учета по видам деятельности. Актуальность данного вопроса обусловлена рядом причин:

- информационное обеспечение калькулирования затрат по видам деятельности предполагает участие в организационном процессе многих специалистов: бухгалтеров, технологов, специалистов по маркетингу, экономистов и др.

- ведение учета по видам деятельности актуально, в первую очередь, для организаций со сложной организационной структурой и широким штатом персонала, имеющего различные функциональные обязанности. В частности, ООО «ЭКРИ 36» - это коммерческая организация со сложной функциональной организационной структурой, имеющая среднемесячный доход от оказания эксплуатационных услуг около 30 млн. руб., среднесписочную численность персонала около 400 чел., из которых 40 чел. составляют административно-управленческий персонал. За ведение учетно-аналитической и финансовой деятельности в ООО «ЭКРИ 36» отвечают финансово-экономическая служба (включающая трех человек) и бухгалтерия (включающая пять человек), которые подчиняются финансовому директору. Все вышесказанное позволяет автору сделать вывод об актуальности вопроса, связанного с формированием службы функционального калькулирования в ООО «ЭКРИ 36».

При организации функционального калькулирования необходимо вы-

явить и классифицировать субъекты и службы функционального калькулирования по следующим группам:

- координаторы функционального калькулирования;
- организаторы учета по видам деятельности;
- исполнители, осуществляющие калькулирование по видам деятельности.

Служба, отвечающая за ведение учета по видам деятельности (служба функционального калькулирования) выполняет следующие функции:

- сбор, обработка, группировка информации о затратах по видам деятельности, продуктам (клиентам) в виде сводных бухгалтерских документов;
- отражение в учетных регистрах затрат по видам деятельности, продуктам (клиентам) на счетах бухгалтерского учета;
- предоставление учетной информации менеджерам организации с целью принятия управленческих решений.

Такие функции в организации выполняет бухгалтерская служба, поэтому она является ответственной за организацию и ведение функционального калькулирования.

Для осуществления функционального калькулирования нами предлагается выделить в структуре бухгалтерской службы производственно-калькуляционный сектор (сектор функционального калькулирования), состоящий из одного или нескольких бухгалтеров по функциональному калькулированию, которые являются исполнителями, осуществляющими калькулирование по видам деятельности.

Должностные обязанности бухгалтера определены в Едином тарифно-квалификационном справочнике [6]. Однако, Единый тарифно-квалификационный справочник содержит типовые обязанности, которые выполняет бухгалтер в любой коммерческой организации, но в нем отсутствуют должностные обязанности, которые непосредственно связаны с осуществлением функционального калькулирования и которые должен выполнять бухгалтер по функциональному калькулированию.

Должностные обязанности бухгалтера по функциональному калькулированию (как исполнителя) должны охватывать выполнение всех этапов учетной процедуры системы функционального калькулирования, поэтому автором предложены должностные обязанности бухгалтера по функциональному калькулированию, включающие:

- ведение синтетического и аналитического учета в разрезе видов деятельности и продуктов производства;
- составление отчетных калькуляций себестоимости видов деятельности, продуктов производства;
- бюджетирование затрат по видам деятельности и подразделениям организации;
- отражение в учетных регистрах информации по видам деятельности;
- формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности на основе учетной информации функционального калькулирования;
- участие в разработке мероприятий по повышению своевременности и достоверности калькулирования по видам деятельности.

Бухгалтер по функциональному калькулированию подчиняется главному бухгалтеру, который является организатором функционального калькулирования.

Должностные обязанности главного бухгалтера также определены в Едином тарифно-квалификационном справочнике [6], который содержит типовые обязанности главного бухгалтера, но не определяет должностные обязанности главного бухгалтера, который несет ответственность за организацию и выполнение учетной процедуры системы функционального калькулирования.

Организация системы функционального калькулирования начинается с разработки ее процедуры и всех ее элементов, а также контроля за правильностью ее исполнения, поэтому, с точки зрения автора, должностные обязанности главного бухгалтера в организации, в которой осуществляется система функционального калькулирования, включают:

- разработку учетной процедуры функционального калькулирования, со-

держания основных приемов и методов ведения учета по видам деятельности и технологии обработки бухгалтерской информации;

- разработку учетных регистров для учета по видам деятельности;
- разработку должностной инструкции бухгалтера по функциональному калькулированию;
- контроль правильности ведения учета по видам деятельности, выполнения процедуры системы функционального калькулирования;
- контроль правильности составления внутренней управленческой отчетности по видам деятельности;
- разработку мероприятий по повышению своевременности и достоверности калькулирования по видам деятельности.

При выполнении подготовительных этапов организации учетной процедуры функционального калькулирования (дифференциации видов деятельности, объектов учета, драйверов затрат), необходимо взаимодействовать с маркетинговой, технической и другими службами с целью получения технологической, технической, маркетинговой, конъюнктурной информации, позволяющей учесть все особенности деятельности организации при разработке учетной процедуры функционального калькулирования (табл. 17).

Таблица 17

Основные источники информации для организации учета по видам
деятельности

Наименование службы (отдела)	Содержание информации
1	2
Производственный отдел	Информация непосредственных исполнителей видов деятельности, предоставляющих информацию неофициального характера о доступных на практике ресурсах, драйверах затрат, драйверах видов деятельности;
Техническая служба	Описание технологического процесса, проектная документация о характеристиках выполняемых операций, их последовательности и взаимодействии;
Служба логистики	Информация о взаимодействии с внешними контрагентами (объем заказов, особенности доставки, складирования);

1	2
Маркетинговая служба	Информация об исследованиях доли рынка, маркетинговой стратегии, продажах, постоянных клиентах, организации каналов сбыта продукции, договорах на гарантийное и послегарантийное обслуживание

Для снабжения главного бухгалтера всей необходимой для выполнения учетной процедуры по функциональному калькулированию информацией, взаимодействия и совместной работы с указанными службами необходимо в структуре менеджмента организации выделить отдельный сектор по функциональному менеджменту, состоящий из одного или нескольких функциональных менеджеров, подчиненных главному функциональному менеджеру. Главный функциональный менеджер и главный бухгалтер в структуре субъектов системы функционального калькулирования находятся на одном уровне иерархии. Главный функциональный менеджер, как и главный бухгалтер, является организатором, но в отличие от главного бухгалтера (который является организатором функционального калькулирования (бюджетирования) и отвечает за его осуществление), главный функциональный менеджер является организатором функционального менеджмента, основанного на учетной информации функционального калькулирования и отвечает за обеспечение бухгалтерии информацией, необходимой для организации и выполнения учетной процедуры.

В зависимости от структуры менеджмента организации в качестве главного функционального менеджера выступают: главный экономист, начальник планово-экономического отдела и другие руководители среднего звена организации, которые заинтересованы в получении информации о затратах по видам деятельности для проведения анализа с целью принятия управленческих решений. В качестве функционального менеджера выступают менеджеры низшего звена: экономист, аналитик, финансовый менеджер.

Учитывая организационную структуру ООО «ЭКРИ 36», в ее секторе по функциональному менеджменту выделяется два функциональных менеджера (финансовых менеджера), которые подчиняются главному функциональному

менеджеру (ведущему финансовому менеджеру). Однако, с учетом особенностей организационной структуры других коммерческих организаций, автор допускает возможность того, что сектор по функциональному менеджменту может быть представлен одним функциональным менеджером, он не подчиняется главному функциональному менеджеру, у него нет подчиненных функциональных менеджеров. Это не противоречит предложенной структуре субъектов функционального калькулирования, а лишь является ее частным случаем: на этого функционального менеджера возлагаются обязанности организатора функционального менеджмента, и в структуре субъектов функционального калькулирования он приравнивается к главному бухгалтеру.

Типовые должностные обязанности начальника планово-экономического отдела, экономиста, экономиста по финансовой работе, экономиста по планированию, экономиста по бухгалтерскому учету и анализу хозяйственной деятельности, аналитика определены в Едином тарифно-квалификационном справочнике [6]. Однако, в нем отсутствуют обязанности сотрудников, являющихся функциональными менеджерами и занимающих вышеуказанные должности в коммерческих организациях, внедривших систему функционального калькулирования. Таким образом, необходимо разработать должностные обязанности функционального менеджера.

Должностные обязанности функционального менеджера нам представляются следующими:

- организует совместную работу различных служб организации для получения необходимой информации для разработки учетных процедур функционального калькулирования;
- осуществляет подготовку процесса функционального калькулирования и функционального бюджетирования;
- определяет ответственных за исполнение бюджета, устанавливает процедуру согласования, утверждения и контроля исполнения функциональных бюджетов;
- определяет структуру внутренней управленческой отчетности (входя-

щую в нее совокупность отчетов);

- осуществляет экономический анализ себестоимости по видам деятельности и продуктам производства с целью определения резервов ее снижения, источников образования потерь и непроизводительных затрат, скрытых ресурсов и перегруженности видов деятельности, причин некачественного выполнения видов деятельности и др.;

- разрабатывает на основе проведенного анализа предложения по снижению затрат и перераспределению ресурсов;

- составляет регламентное обеспечение функционального калькулирования и бюджетирования.

Координатором системы функционального калькулирования выступает руководитель вышестоящего над главным бухгалтером и главным функциональным менеджером (функциональным менеджером) управляющего звена. В зависимости от структуры менеджмента организации в качестве координатора могут выступать: директор организации, финансовый директор, заместитель директора по экономике, по финансам.

Должностные обязанности директора организации, финансового директора, заместителя директора по финансам определены в Едином тарифно-квалификационном справочнике [6]. Однако, в нем отсутствуют должностные обязанности сотрудников, занимающих вышеуказанные должности, связанные с координацией системы функционального калькулирования. Таким образом, необходимо разработать должностные обязанности координатора функционального калькулирования и дополнить ими типовые обязанности директора организации, финансового директора, заместителя директора по финансам.

Координатор системы функционального калькулирования выполняет следующие обязанности:

- контролирует взаимодействие главного функционального менеджера (функционального менеджера) и главного бухгалтера, согласует и утверждает регламенты их взаимодействия;

- принимает управленческие решения, пользуясь результатами анализа

видов деятельности, проведенного функциональным менеджером на основе учетной информации ABC-калькулирования, и его предложениями по снижению затрат и перераспределения ресурсов.

На основе всего вышеизложенного нами схематично построена структура субъектов функционального калькулирования с обозначением движения информационных потоков между ними (рис. 23).



Рис. 23. Структура субъектов функционального калькулирования и движение информационных потоков между ними

Представленная структура субъектов функционального калькулирования является иерархической с трехуровневой глубиной и свидетельствует о том, что функциональное калькулирование является сложной калькуляционной системой с многочисленными субъектами учета.

С учетом организационной структуры и занимаемых должностей, автором сформирована структура субъектов функционального калькулирования в ООО «ЭКРИ 36» (рис. 24).



Рис. 24. Структура субъектов функционального калькулирования в ООО «ЭКРИ 36»

Следует отметить, что ответственность за организацию и ведение учета по видам деятельности несут исполнитель (бухгалтер по функциональному калькулированию) и организаторы (главный бухгалтер и функциональный менеджер) перед координатором, который их непосредственно контролирует.

После выявления этапов, составляющих учетную процедуру функционального калькулирования, и субъектов, занимающихся организацией и ведением функционального калькулирования, необходимо исследовать счетоводческое сопровождение системы функционального калькулирования.

При разработке системы счетов функционального калькулирования следует учитывать, что она основана на двухэтапном распределении затрат: сначала — по видам деятельности, затем — по продуктам производства (рис. 25).

Из рис. 25 видно, что организации могут осуществлять виды деятельности не только для нужд собственного производства с целью создания конечного продукта, но и для внешних потребителей (оказывают сторонним организациям услуги, которые и будут являться конечным продуктом деятельности). В частности, в ООО «ЭКРИ 36» существуют виды деятельности, входящие в центр видов деятельности «содержание территории» (ручная и механизированная уборка прилегающей территории, установка и ремонт урн, скамеек, устройство

и уход за газонами, зелеными насаждениями, разбивка клумб на объекте Сити-парк «Град»), которые выполняются с некоторой периодичностью с целью создания конечного продукта – убранной прилегающей территории (в кв.м), которая затем реализуется Управляющей компании Сити-Парка «Град». Наряду с такими видами деятельности ООО «ЭКРИ 36» осуществляет разовые услуги по дополнительным заявкам арендаторов (Леруа Мерлен, Hoff и др.) по ремонту асфальта, покраске бордюров, нанесению горизонтальной дорожной разметки, высадке цветов, которые реализуются арендаторам по себестоимости выполнения этих видов деятельности, то есть такие виды деятельности (услуги) являются конечным продуктом.

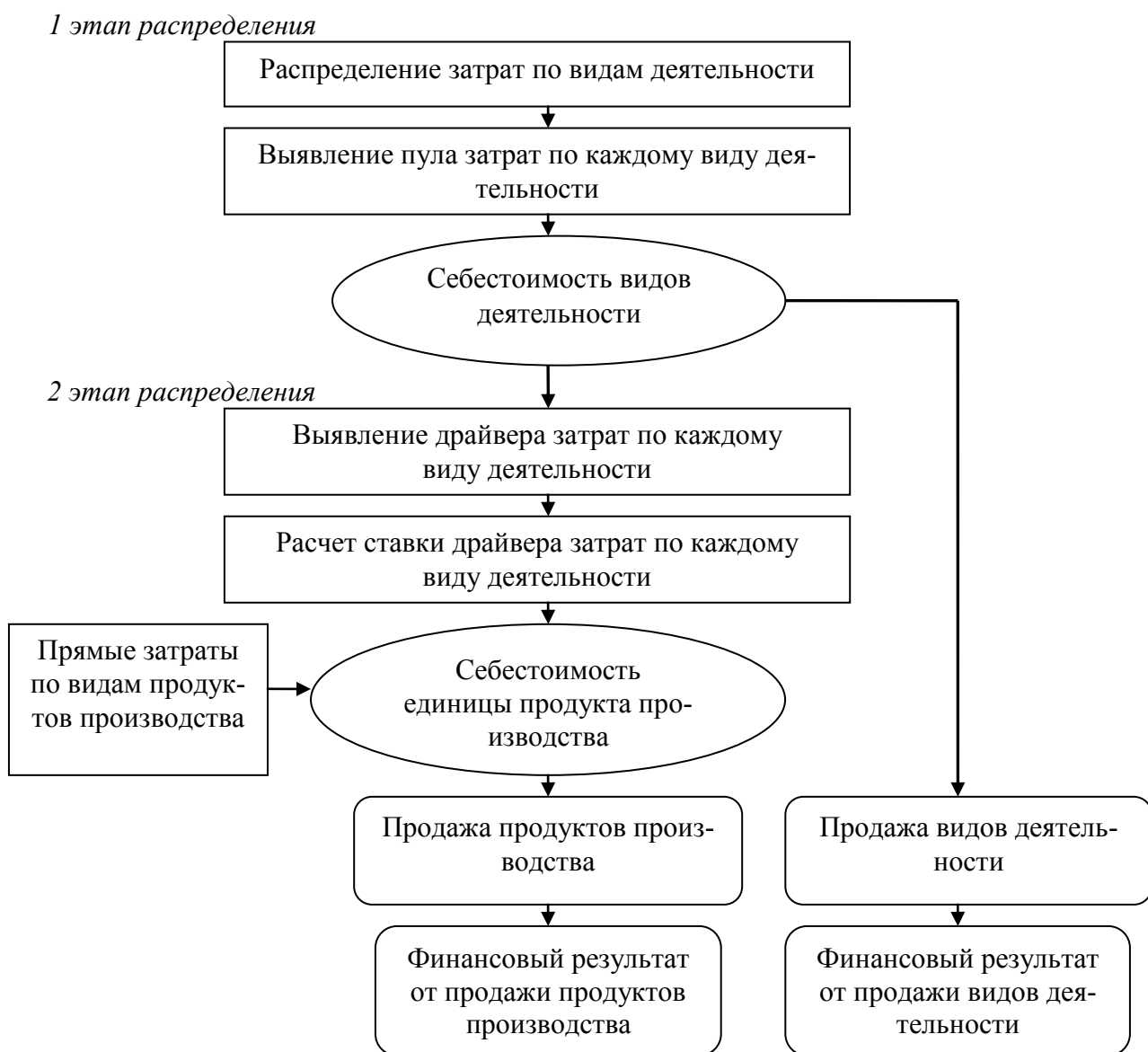


Рис. 25. Двухэтапное распределение затрат в системе функционального калькулирования

В таких условиях возникает потребность определения финансового результата от оказания таких услуг. Следовательно, наряду с учетом, нацеленным на определение себестоимости конечного объекта распределения затрат (продукта производства) и финансового результата от его продажи, необходимо вести учет видов деятельности, реализуемых на сторону, с возможностью определения финансового результата от их реализации.

Варианты организации учета расходов предлагались в работах многих ученых ([25], [26], [29], [118], [157], [163]), однако, следует отметить, что в их работах отсутствует четкая характеристика схем учета в рамках системы функционального калькулирования. Тем не менее, такая схема учета была разработана С.В. Булгаковой [22].

Схема учета в системе функционального калькулирования, разработанная С.В. Булгаковой, основана на использовании синтетических счетов для организации учета по видам деятельности:

- счет 20 «Основное производство»
- счет 30 «Затраты по видам деятельности»;
- счет 43 «Готовая продукция»;
- счет 90 «Продажи».

Она предполагает использование двух счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 20 «Основное производство» на двух последовательных этапах функционального калькулирования: дебетовый оборот по счету 30 «Затраты по видам деятельности» формируется после определения пулов затрат по каждому виду деятельности в разрезе элементов затрат, кредитовый оборот по счету 30 «Затраты по видам деятельности» формируется после определения драйверов затрат по каждому пулу затрат и распределения пулов затрат (пропорционально ставкам драйверов затрат) на отдельные виды продуктов производства. Таким образом, эта схема учета позволяет калькулировать себестоимость продуктов производства, поэтому она может быть использована в коммерческих организациях (в частности, в ООО «ЭКРИ 36») для учета по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд. Поскольку ООО «ЭКРИ 36» занимается ока-

занием эксплуатационных услуг, учет на счете 43 «Готовая продукция» не ведется, а списание себестоимости продуктов производства (кв. м. убранной площади) будет осуществляться сразу на счет 90 «Продажи». Таким образом, исходя из особенностей оказываемых услуг и структуры видов деятельности, предложенная С.В. Булгаковой схема учета в ООО «ЭКРИ 36» имеет следующий вид (табл. 18).

Таблица 18

Корреспонденция счетов в системе функционального калькулирования
ООО «ЭКРИ 36» (для учета по видам деятельности, осуществляемым для
собственных нужд)

Содержание хозяйственных фактов	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Разнесение затрат (материалов, оплаты труда, отчислений, амортизации, налогов) по видам деятельности: - «Уборка напольных покрытий» - «Ручная уборка внешней территории»	30/1 30/2	10, 70, 69, 02 10, 70, 69, 02
2. Распределение затрат по видам деятельности на продукты производства: - продукт А (1 кв.м площади мест общего пользования внутри здания) - продукт Б (1 кв. м внешней территории) - продукт В (1 кв.м площади оператора)	20/А 20/Б 20/В	30/1, 30/2 30/1, 30/2 30/1, 30/2
3. Отражение выручки от продажи продуктов производства: - продукт А (1 кв.м площади мест общего пользования внутри здания) - продукт Б (1 кв. м внешней территории) - продукт В (1 кв.м площади оператора)	62 62 62	90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/А 90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/Б 90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/В
4. Отражение себестоимости проданных продуктов производства: - продукт А (1 кв.м площади мест общего пользования внутри здания)	90/«Выручка»/«Выручка от	20/А

1	2	3
<p>- продукт Б (1 кв. м внешней территории)</p> <p>- продукт В (1 кв.м площади оператора)</p>	<p>реализации продуктов производства»/А</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/Б</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/В</p>	<p>20/Б</p> <p>20/В</p>
<p>5. Определение финансового результата от продажи продуктов производства: прибыль:</p> <p>- продукт А (1 кв.м площади мест общего пользования внутри здания)</p> <p>- продукт Б (1 кв. м внешней территории)</p> <p>- продукт В (1 кв.м площади оператора)</p> <p>убыток:</p> <p>- продукт А (1 кв.м площади мест общего пользования внутри здания)</p> <p>- продукт Б (1 кв. м внешней территории)</p> <p>- продукт В (1 кв.м площади оператора)</p>	<p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/А</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/Б</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/В</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/А</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/Б</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/В</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/А</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/Б</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/В</p>	<p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/А</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/Б</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/В</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/А</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/Б</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/В</p>

Использование этой схемы позволяет измерять затраты по видам деятельности и продуктам в разрезе одного квадратного метра площади мест общего пользования и мест операторской деятельности, а также определять фи-

нансовый результат от реализации продукта. Но поскольку в ООО «ЭКРИ 36» существуют виды деятельности, оказываемые сторонним организациям (покраска бордюрного камня, нанесение дорожной разметки, полив газонов и др.), возникает проблема измерения затрат по таким видам деятельности и определения финансового результата от их оказания арендаторам.

Для решения этой проблемы нами предлагается расширить схему учета С.В. Булгаковой и ввести в нее счет 35 с названием «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций». Финансовый результат по проданным видам деятельности при этом определяется на счете 90 «Продажи».

Таким образом, учет видов деятельности, оказываемых сторонним организациям, основан на использовании следующих синтетических счетов:

- счет 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций»;
- счет 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» ведется в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, оказываемых сторонним организациям. Аналитический учет на счете 90 «Продажи» ведется как по таким видам деятельности (покраска бордюрного камня, нанесение дорожной разметки), так и проданным продуктам производства (площади убранной прилегающей территории, мест общего пользования, мест операторской деятельности) в разрезе отдельных субсчетов (табл. 19).

Учет выручки, прибылей (убытков) от оказания видов деятельности и продажи продуктов производства на отдельных субсчетах счетов 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки» существенно усложняет систему функционального калькулирования, особенно, если количество видов деятельности достаточно велико (в частности, в ООО «ЭКРИ 36» количество видов деятельности, осуществляемым по разовым заявкам арендаторов, может превышать двадцать в месяц). Поэтому возникает потребность отдельного учета выручки, прибылей

(убытков) от осуществления видов деятельности сторонним организациям и выручки, прибылей (убытков) от продажи продуктов.

Таблица 19

Корреспонденция счетов ООО «ЭКРИ 36» для учета по видам деятельности, осуществляемым сторонним организациям, с выявлением финансового результата на счетах 90, 99

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Разнесение затрат (материалов, заработной платы, отчислений, амортизаций, налогов) по видам деятельности, осуществляемым на сторону: «Покраска бордюрного камня» «Нанесение дорожной разметки»	35/1 35/2	10, 70, 69, 02 10, 70, 69, 02
2. Отражение выручки от продажи видов деятельности на сторону: «Покраска бордюрного камня» «Нанесение дорожной разметки»	62 62	90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/1 90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/2
3. Отражение себестоимости проданных сторонним организациям видов деятельности: «Покраска бордюрного камня» «Нанесение дорожной разметки»	90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/1 90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/2	35/1 35/2
4. Определение финансового результата от продажи видов деятельности на сторону: прибыль «Покраска бордюрного камня» «Нанесение дорожной разметки» убыток «Покраска бордюрного камня» «Нанесение дорожной разметки»	90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/1 90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/2 99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/1 99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/2 99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/2	99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/1 99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/2 90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/1 90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/2

Для организации такого отдельного учета нами предлагается расширить схему учета С.В. Булгаковой и ввести в нее (помимо счета 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций») счет 36 с названием «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» и счет 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций». Аналитический учет на счетах 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» и 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций» ведется в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, оказываемых сторонним организациям (покраска бордюрного камня, нанесение дорожной разметки и др.). Последовательность выявления финансового результата от оказания видов деятельности аналогична последовательности выявления финансового результата от продажи продуктов производства на счетах 90 «Продажи» и 99 «Прибыли и убытки».

Учет видов деятельности, осуществляемых сторонними организациями, с выявлением финансового результата от их оказания отдельно (на отдельном счете) от финансового результата от продажи продуктов производства основан на использовании следующих синтетических счетов:

- счет 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций»;
- 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций»;
- 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций» (табл. 20).

Таким образом, авторская разработка состоит в предложении использовать счета 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». Эти счета позволяют вести учет и выявлять финансовый результат от оказания видов деятельности сторонними организациями независимо от продажи продуктов производства. При этом учет себестоимости видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд, себестоимости конечного продукта и финансо-

вого результата от его реализации осуществляется по схеме учета С.В. Булгаковой.

Таблица 20

Корреспонденция счетов ООО «ЭКРИ 36» для учета по видам
деятельности, осуществляемых сторонними организациями, с выявлением
финансового результата на счетах 36, 37

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Разнесение затрат (материалов, зарплаты, отчислений, амортизации, налогов) по видам деятельности, осуществляемым на сторону: - «Покраска бордюрного камня» - «Нанесение дорожной разметки»	35/1 35/2	10, 70, 69, 02 10, 70, 69, 02
2. Отражение выручки от продажи видов деятельности на сторону: - «Покраска бордюрного камня» - «Нанесение дорожной разметки»	62 62	36/1 36/2
3. Отражение себестоимости проданных сторонними организациями видов деятельности: - «Покраска бордюрного камня» - «Нанесение дорожной разметки»	36/1 36/2	35/1 35/2
4. Определение финансового результата от продажи видов деятельности на сторону: прибыль - «Покраска бордюрного камня» - «Нанесение дорожной разметки» убыток - «Покраска бордюрного камня» - «Нанесение дорожной разметки»	36/1 36/2 37/1 37/1	37/1 37/1 36/1 36/2

Предложенная система счетов функционального калькулирования нацелена на формирование финансового результата не только в разрезе конечных объектов — продуктов производства, но и промежуточных объектов учета — видов деятельности. Ее практическая потребность продиктована рядом причин.

1) Многие организации осуществляют виды деятельности не только для нужд собственного производства, но и для внешних потребителей. В таких условиях необходимо отслеживать рентабельность оказания таких услуг, сопоставляя их себестоимость с полученными доходами от их осуществления. Это актуально и в случае, когда организация принимает решение о передаче вида деятельности на аутсорсинг. При этом необходимо сопоставить собственные за-

траты организации на осуществление данного вида деятельности со стоимостью внешних поставщиков.

2) Информация о затратах по видам деятельности позволяет выявить основные факторы роста затрат, а следовательно, принять обоснованные управленческие решения по их снижению.

Преимущество предложенной системы счетов и схемы их взаимодействия заключается в возможности выявления финансового результата от оказания видов деятельности сторонним организациям.

Проведенные исследования позволило сделать следующие выводы:

1) разработана иерархическая структура субъектов функционального калькулирования с трехуровневой глубиной, включающая:

- исполнителей, осуществляющих калькулирование затрат по видам деятельности (бухгалтеров по функциональному калькулированию, которые входят в производственно-калькуляционный сектор бухгалтерской службы);

- организаторов учета по видам деятельности: главного бухгалтера и функционального менеджера (главный экономист, начальник финансово-экономического отдела, экономист, аналитик, финансовый менеджер);

- координатора функционального калькулирования (директор организации, финансовый директор, заместитель директора по экономике).

Кроме того, нами расширены и дополнены должностные обязанности координатора (директора, финансового директора), организатора (начальника планово-экономического отдела, главного бухгалтера, экономиста) и исполнителя (бухгалтера), предусмотренные Единым тарифно-квалификационным справочником, с учетом обязанностей, связанных с организацией и ведением функционального калькулирования.

2) дополнена система счетоводства функционального калькулирования, обеспечивающая формирование финансового результата конечных объектов – продуктов производства, совокупностью счетов, включающей счета 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» и выявляющей финансовый результат по промежуточным объектам учета - видам деятельности, в том числе при их оказании сторонним организациям.

2.3. Учетные регистры и внутренняя управленческая отчетность по видам деятельности в системе функционального калькулирования

Важной организационной проблемой системы функционального калькулирования является разработка учетных регистров, предназначенных для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности [18, с. 784].

При организации системы функционального калькулирования необходимо наряду с системой регистров, устоявшихся в учетной практике, которые позволяют учитывать материалы на складах, оплату труда сотрудников, страховые взносы, расчеты с разными дебиторами и кредиторами, денежные потоки, финансовые вложения и прочее, разработать и использовать дополнительные учетные регистры и разработочные таблицы для системы функционального калькулирования. В данном исследовании мы акцентируем внимание на разработке учетных регистров, которые либо модифицируют уже существующие учетные регистры, либо разрабатываются специально для организации и ведения учета по видам деятельности.

При разработке учетных регистров для системы функционального калькулирования автором приняты во внимание некоторые особенности, которыми разработанные учетные регистры должны обладать с учетом особенностей самой учетной процедуры системы функционального калькулирования. Такие особенности учетных регистров одновременно являются их отличиями от типовых учетных регистров бухгалтерского учета:

- учетные регистры должны осуществлять распределение затрат на промежуточные объекты калькулирования – виды деятельности с формированием

учетной информации о пулах затрат видов деятельности;

- учетные регистры, в которых осуществляется распределение затрат, должны содержать отдельные поля, содержащие наименование драйвера затрат, его общее количество, количество драйвера, приходящееся на каждый вид деятельности (продукт производства) и ставку драйвера затрат, чтобы бухгалтер по функциональному калькулированию имел возможность выбирать драйвер затрат и оперативно менять его количественные характеристики, а также имел доступную информацию о стоимости единицы драйвера затрат;

- накопительные учетные регистры должны содержать информацию не только о пулах затрат видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд, но и пулах затрат видов деятельности, оказываемых по аутсорсингу.

С учетом указанных особенностей автором 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 (Приложение 4);

- таблица распределения материалов по видам деятельности (Приложение 5);

- таблица распределения прочих затрат по видам деятельности;

- таблица распределения амортизации по видам деятельности;

- таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства;

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

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд (счет 30 «Затраты по видам деятельности») (Приложение 6);

- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций (счет 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций») (Приложение 7);

- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности (счет 30 «Затраты по видам деятельности» (Приложение 8)).

Нами приведены таблицы распределения затрат по видам деятельности, доступные для применения в большинстве организаций, реализующих систему функционального калькулирования (в том числе в ООО «ЭКРИ 36»). Индивидуальные особенности деятельности каждой организации и номенклатура статей затрат, являющихся косвенными по отношению к продукту производства, определяют количество разработочных таблиц. Если отнесение затрат на вид деятельности не требует распределения, то есть затраты могут быть напрямую списаны на виды деятельности, создание таблицы распределения для таких затрат не требуется.

Все приведенные учетные регистры и таблицы заполняются ежемесячно, поскольку отчетным периодом, за который осуществляется функциональное калькулирование, является месяц.

Заполнение учетных регистров по функциональному калькулированию осуществляется в порядке, представленном на рис. 26.

Остановимся на регистрах функционального калькулирования, выполняющих функции аккумуляции и распределения затрат (материальных, трудовых и прочих) на виды деятельности – таблицах распределения затрат. Как уже было отмечено выше, таблиц распределения может быть в организации много, поэтому выявим общую структуру таблиц распределения.

Первая из разработочных таблиц – таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности (Приложение 4).

Данная таблица заполняется автоматически один раз в месяц после расчета оплаты труда и отчислений на социальные нужды за отчетный месяц. Информационным источником для заполнения данной таблицы являются данные расчетной ведомости по оплате труда и расчета отчислений на социальные нужды. Данные по сотруднику о его участии в конкретных видах деятельности, введенные при приеме на работу, автоматически сохраняются на следующие отчетные периоды и нуждаются в корректировке только при переводе сотруд-

ника на другую должность, на другой вид деятельности. Указанная таблица позволяет распределить весь фонд оплаты труда и все отчисления на социальные нужды по видам деятельности.

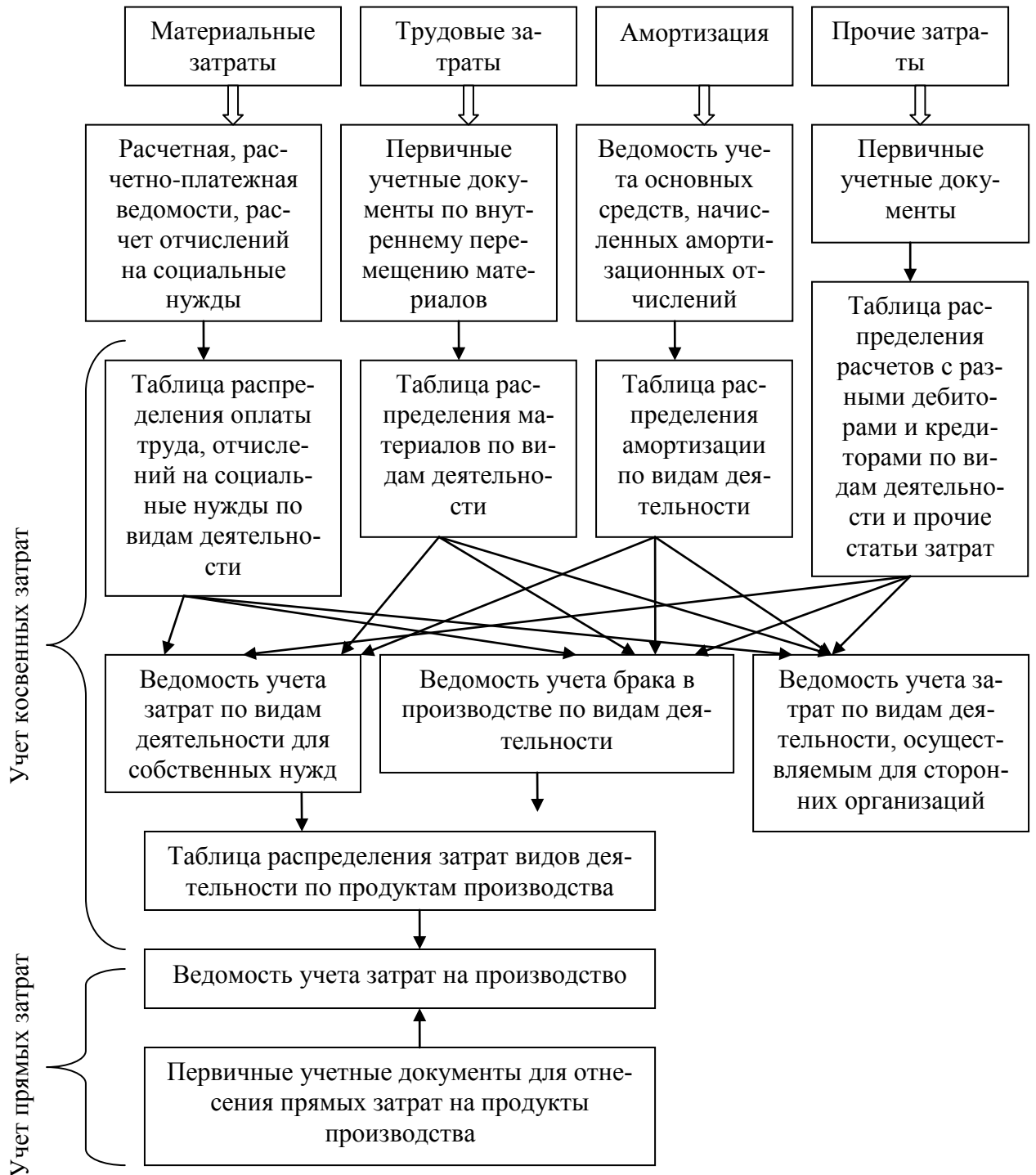


Рис. 26. Порядок заполнения учетных регистров по функциональному калькулированию

Следующая разработочная таблица – таблица распределения материалов по видам деятельности (Приложение 5).

Информационным источником заполнения таблицы являются первичные документы по перемещению материалов за месяц. Затраты материалов для большинства организаций относятся на виды деятельности напрямую. Так, в ООО «ЭКРИ 36» чистящие и моющие средства, химия и инвентарь относятся на виды деятельности напрямую, поэтому отсутствует необходимость распределения материальных затрат по видам деятельности. Однако, если материалы не могут быть отнесены по видам деятельности напрямую, то драйвер затрат в этой таблице позволит осуществить распределение по видам деятельности. Итогом ежедневного, еженедельного или ежемесячного заполнения таблицы является отнесение всех материальных затрат по видам деятельности.

Особое внимание уделим заполнению таблицы распределения амортизации по видам деятельности. При заполнении данной таблицы необходимо точно знать, в каких видах деятельности участвует объект основных средств. В ООО «ЭКРИ 36» все поломочные машины участвуют в клининге мест общего пользования, пылесосами осуществляют чистку мебели у арендаторов (вид деятельности - клининг мест операторской деятельности). Соотношение между основными средствами и видами деятельности определяется один раз при вводе объекта основных средств в эксплуатацию и сохраняется на последующие отчетные периоды (табл. 21).

Таблица 21

Таблица распределения амортизации по видам деятельности
за август 2013 г. в ООО «ЭКРИ 36»

Вид деятельности	Вид основных средств	Краткая характеристика (шифр амортизации)	Сумма начисления амортизации за месяц, руб.	Отнесено на вид деятельности, руб.	Итого по виду деятельности, руб.	Корреспонденция счетов	
						дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
Клининг МОП	поломочная машина	11	15 000	15 000	32 500	30/1	02
	поломочная машина	12	17 500	17 500			

1	2	3	4	5	6	7	8
Клининг МОД	пылесос	13	1 000	1 000	1 000	30/2	02

Особенность распределения амортизации состоит в том, что при таком подходе к ее распределению, затраты на амортизацию основных средств становятся прямыми по отношению к осуществляемым видам деятельности.

Отличие предложенных автором таблиц распределения материальных затрат, затрат на оплату труда по видам деятельности состоит в следующем:

- распределение затрат осуществляется по промежуточному объекту распределения – виду деятельности (в отличие от типовых таблиц, распределяющих затраты по центрам затрат);

- отдельные поля драйвера затрат, его общего количества, количества по каждому виду деятельности, ставки драйвера затрат позволяют оперативно изменять способ распределения затрат, выбирать различные драйверы затрат, в отличие от типовых таблиц распределения, где в качестве драйверов могут применяться только объем производства, оплата труда основного персонала, либо время работы основного производственного оборудования.

Все вышесказанное позволяет выявить общую структуру всех таблиц распределения (табл. 22):

Таблица 22

Общая структура всех таблиц распределения

Информация первичных учетных документов и ведомостей		Распределение затрат по видам деятельности						Корреспонденция счетов	
Статья затрат	Сумма, руб.	Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера, приходящиеся на вид деятельности	Отнесено на вид деятельности		Дебет	Кредит
						ВД	Сумма, руб.		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

После распределения затрат по видам деятельности в бухгалтерском учете делаются учетные записи, формирующие дебет счетов 30 «Затраты по видам

деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» (см. параграф 2.2).

После отражения бухгалтерских учетных записей ежемесячно формируются несколько ведомостей:

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд (Приложение 6);

- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций (Приложение 7);

- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности (Приложение 8).

В ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд включаются все затраты, отнесенные на виды деятельности для собственных нужд, кроме затрат на исправление брака.

Затраты на исправление брака аккумулируются в отдельном регистре — ведомости учета брака в производстве по видам деятельности. Ведомость учета брака в производстве формируется отдельно по каждому виду деятельности. Информация о затратах на исправление брака играет важную роль при анализе качества выполнения видов деятельности, поскольку брак, в свою очередь, также является драйвером затрат по видам деятельности.

Отличие предложенных накопительных учетных регистров от типовых ведомостей состоит в том, что они аккумулируют затраты и формируют пулы затрат по промежуточным объектам калькулирования – видам деятельности, в то время как типовые учетные регистры аккумулируют затраты по центрам финансовой ответственности, службам, цехам. Учет в разработанных автором ведомостях ведется в разрезе видов деятельности, в том числе оказываемых сторонним организациям.

Информация из ведомости учета затрат по видам деятельности для собственных нужд и ведомости учета брака в производстве по видам деятельности переносится в следующий учетный регистр – таблицу распределения затрат видов деятельности по продуктам производства (Приложение 6).

Отличие данной таблицы распределения затрат видов деятельности по продуктам производства от типовых учетных регистров состоит в следующем:

- распределяются пулы затрат видов деятельности, а не затраты центров ответственности, служб (цехов);

- отдельные поля драйвера затрат, его общего количества, количества по каждому виду деятельности, ставки драйвера затрат позволяет оперативно изменять способ распределения затрат, выбирать различные драйверы затрат, в отличие от типовых таблиц распределения, где в качестве драйверов могут применяться только объем производства, оплата труда основного персонала, либо время работы основного производственного оборудования.

Затраты продуктов производства, посчитанные с помощью данной распределительной таблицы, автоматически переносятся в ведомость учета затрат на производство, куда также относятся прямые затраты по продуктам производства согласно первичным учетным документам.

На основе всего вышесказанного можно заключить, что разработанные автором учетные регистры отличаются от типовых учетных регистров, применяемых в традиционных калькуляционных системах. Эти отличия приведены нами в табл. 23.

Таблица 23

**Отличительные особенности учетных регистров системы
функционального калькулирования от типовых учетных регистров**

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
1	2	3
- Разработочная таблица «Распределение заработной платы (расхода материалов)» (форма № РТ-1)	- таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности; - таблица распределения материалов 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)

1	2	3
	- 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)
Разрабочная таблица «Расчет амортизации основных средств» (форма № РТ-6)	таблица распределения амортизации по видам деятельности	
- Разрабочная таблица «Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств» (форма № РТ-9)	таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства	- распределение пулов затрат видов деятельности, а не 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 (объем производства, оплата труда основного персонала, либо время работы основного производственного оборудования)
Ведомость учета затрат на производство (форма № В-3)	- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд; - ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций	- аккумулярование затрат и формирование пулов затрат по промежуточным объектам калькулирования – видам деятельности, в то время как типовые учетные регистры аккумуляруют затраты по центрам затрат; - учет в разрезе видов деятельности, в том числе реализуемых сторонними организациями
Ведомость учета потерь в производстве (форма № В-14)	ведомость учета брака в производстве по видам деятельности	

Итогом использования вышеуказанных учетных регистров функционального калькулирования (разрабочных распределительных таблиц и ведомостей учета по видам деятельности) является формирование учетной информации о себестоимости продуктов производства (клиентов) на счете 20 «Основное производство».

Учетная информация системы функционального калькулирования служит для формирования внутренней управленческой отчетности по видам деятельно-

сти и используется для всестороннего анализа деятельности организации.

Внутренняя отчетность по видам деятельности составляется исполнителем, ведущим учет по видам деятельности – бухгалтером по функциональному калькулированию. Организует составление внутренней отчетности главный бухгалтер и функциональный менеджер. Пользователем информации, представленной во внутренней отчетности по видам деятельности, является функциональный менеджер (служба по функциональному менеджменту организации).

Внутренняя отчетность по видам деятельности составляется за месяц или за квартал.

Автором разработана структура внутренней отчетности по видам деятельности, в основе которой лежит классификационный признак «содержание учетной информации». Разработанная структура учитывает информационные потребности менеджмента организации и содержит следующие отчеты (табл. 24):

Таблица 24

Структура внутренней отчетности по видам деятельности

Признаки классификации отчетов по видам деятельности	Классификация отчетов по видам деятельности		Формы отчетов по видам деятельности, составляющих внутреннюю отчетность
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	

Информация о себестоимости, доходах, расходах в предложенных отчете-

тах является полной и соответствует информационным потребностям менеджмента. Отчеты не дублируют друг друга, а последовательно раскрывают учетную информацию по видам деятельности.

Отличие разработанных автором форм отчетов, составляющих внутреннюю отчетность в системе функционального калькулирования, от отчетов, сформированных на основе традиционных калькуляционных систем, состоит в предоставлении следующей 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 оказываемых на сторону видов деятельности.

Учитывая логическую очередность раскрытия учетной информации функционального калькулирования, последовательность составления комплексных отчетов видится нам следующей (рис. 27).

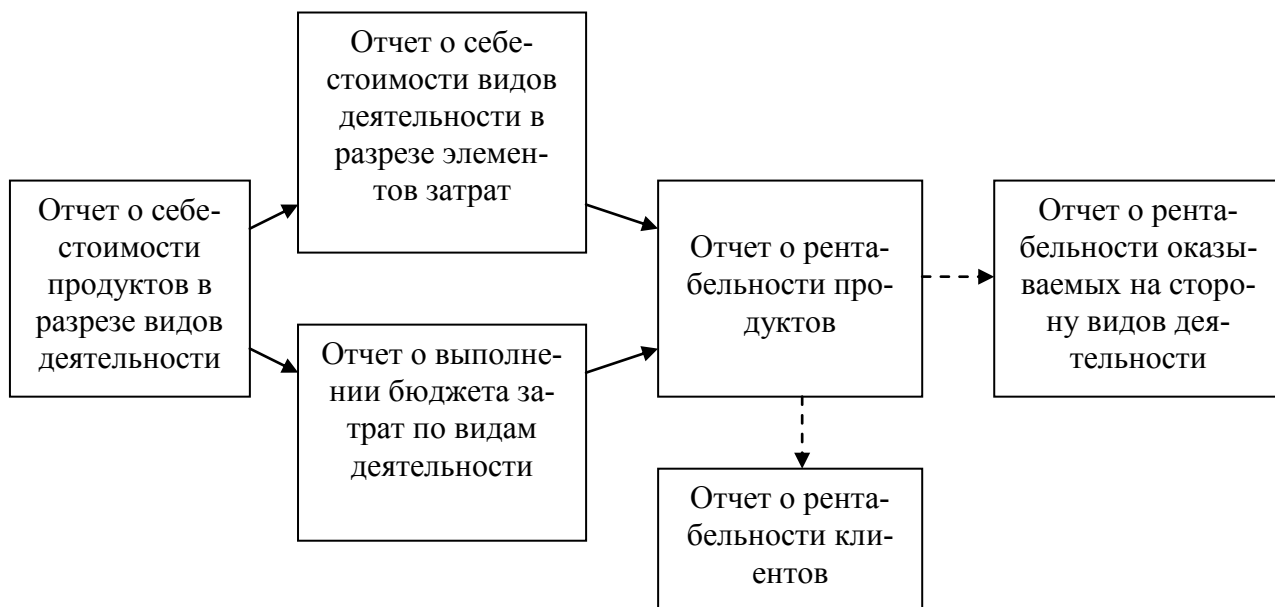


Рис. 27. Последовательность составления комплексных отчетов, составляющих внутреннюю отчетность по видам деятельности

Составление внутренней отчетности по видам деятельности рационально начинать с составления отчетов о себестоимости производства. Данная группа включает следующие отчеты:

- отчет о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности;
- отчет о себестоимости видов деятельности в разрезе элементов затрат (отчет о себестоимости видов деятельности с углубленной детализацией элементов затрат);

- отчет о выполнении бюджета затрат по видам деятельности.

Первый из отчетов – отчет о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности (Приложение 10).

Отчет о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности показывает следующую структуру себестоимости продуктов производства:

- общую себестоимость в разрезе продуктов производства;
- детализацию себестоимости продукта производства в разрезе прямых и косвенных затрат;
- детализацию косвенных затрат в разрезе видов деятельности и удельную долю каждого вида деятельности в косвенных затратах продукта;
- драйверы затрат для каждого вида деятельности.

Отчет о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности выявляет:

- возможности для снижения себестоимости с помощью драйверов затрат;
- изменения в структуре себестоимости продуктов в динамике за несколько отчетных периодов.

После получения информации о структуре себестоимости продуктов производства необходимо проанализировать себестоимость каждого отдельного вида деятельности. Для целей такого анализа составляется отчет о себестоимости видов деятельности в разрезе элементов затрат (табл. 25).

Таблица 25

Отчет о себестоимости видов деятельности ООО «ЭКРИ 36»
за август 2013 г.

Виды деятельности (центры видов деятельности)	Пулы затрат видов деятельности, руб.	Удельная доля элементов в себестоимости видов деятельности, %
1	2	3
Клининг МОП	3 184 380	100%
Материальные затраты	650 000	20%

1	2	3
Затраты на оплату труда	1 835 000	58%
Отчисления на соц. нужды	550 500	17%
Амортизация	115 000	4%
Прочие	33 880	1%
Содержание территории	2 650 000	100%
Материальные затраты	450 000	17%
Затраты на оплату труда	1 609 000	61%
Отчисления на соц. нужды	482 700	18%
Амортизация	0	0%
Прочие	108 300	4%
Ремонт и содержание клинингового оборудования	132 000	100%
Материальные затраты	30 000	23%
Затраты на оплату труда	70 000	53%
Отчисления на соц. нужды	21 000	16%
Амортизация	0	0%
Прочие	11 000	8%
ИТОГО	5 966 380	100%
Материальные затраты	1 130 000	19%
Затраты на оплату труда	3 514 000	59%
Отчисления на соц. нужды	1 054 200	18%
Амортизация	115 000	2%
Прочие	153 180	3%

Отчет о себестоимости видов деятельности показывает структуру фактической себестоимости пулов видов деятельности с удельными долями каждого элемента затрат в себестоимости вида деятельности. Отчет о себестоимости видов деятельности необходим для поиска видов деятельности, генерирующих наибольшие затраты.

Степень детализации этого отчета зависит от информационных потребностей менеджмента, которому может потребоваться расшифровка каждого элемента затрат:

- материальные затраты: расходные материалы, материалы к технике, инструмент, инвентарь, спецодежда и прочее;
- затраты на оплату труда - по должностям в штатном расписании (уборщики, трактористы, операторы поломочных машин и прочее);
- прочие затраты: потери от брака, арендные платежи, коммунальные платежи, охрана, обучение персонала, подбор персонала и прочее).

Такой отчет о себестоимости видов деятельности с углубленной детализацией элементов затрат перестает быть комплексным и становится тематическим.

Для организаций, осуществляющих бюджетирование затрат по видам деятельности, считаем целесообразным объединение информации бюджетов о себестоимости видов деятельности с отчетом о себестоимости видов деятельности в одном отчете - отчете о выполнении бюджета затрат по видам деятельности.

Отчет о выполнении бюджета затрат по видам деятельности включает следующую информацию:

- структуру плановой себестоимости пулов видов деятельности в разрезе элементов затрат с удельными долями каждого элемента затрат в себестоимости вида деятельности;

- структуру фактической себестоимости пулов видов деятельности в разрезе элементов затрат с удельными долями каждого элемента затрат в себестоимости вида деятельности;

- отклонения фактической себестоимости видов деятельности от плановой (табл. 26).

Таблица 26

Отчет о выполнении бюджета затрат по видам деятельности
ООО «ЭКРИ 36» за август 2013 г.

Виды деятельности (центры видов деятельности)	План		Факт		Отклонение	
	Себестоимость видов деятельности, руб.	Удельная доля элементов, %	Себестоимость видов деятельности, руб..	Удельная доля элементов, %	Себестоимость видов деятельности, руб.	Удельная доля отклонения от плановой себ-ти, %
1	2	3	4	5	6	7
Клининг МОП	2 875 000	100%	3 184 380	100%	309 380	11%
Материальные затраты	533 000	19%	650 000	20%	117 000	22%
Затраты на оплату труда	1 689 000	59%	1 835 000	58%	146 000	9%
Отчисления на соц. нужды	506 700	18%	550 500	17%	43 800	9%

1	2	3	4	5	6	7
Амортизация	115 000	4%	115 000	4%	0	0%
Прочие	31 300	1%	33 880	1%	2 580	8%
Содержание территории	2 590 000	100%	2 650 000	100%	60 000	2%
Материальные затраты	543 000	21%	450 000	17%	-93 000	-17%
Затраты на оплату труда	1 550 000	60%	1 609 000	61%	59 000	4%
Отчисления на соц. нужды	465 000	18%	482 700	18%	17 700	4%
Амортизация	0	0%	0	0%	0	-
Прочие	32 000	1%	108 300	4%	76 300	238%
Ремонт и содержание оборудования	102 000	100%	132 000	100%	30 000	29%
Материальные затраты	5 000	5%	30 000	23%	25 000	500%
Затраты на оплату труда	70 000	69%	70 000	53%	0	0%
Отчисления на соц. нужды	21 000	21%	21 000	16%	0	0%
Амортизация	0	0%	0	0%	0	-
Прочие	6 000	6%	11 000	8%	5 000	83%
ИТОГО	5 567 000	100%	5 966 380	100%	399 380	7%
Материальные затраты	1 081 000	19%	1 130 000	19%	49 000	5%
Затраты на оплату труда	3 309 000	59%	3 514 000	59%	205 000	6%
Отчисления на соц. нужды	992 700	18%	1 054 200	18%	61 500	6%
Амортизация	115 000	2%	115 000	2%	0	0%
Прочие	69 300	1%	153 180	3%	83 880	121%

Предложенный отчет о выполнении бюджета затрат по видам деятельности является информационным источником для анализа отклонений себестоимости видов деятельности от плановых значений, выявления фактов перерасхода ресурсов видами деятельности и выявления виновных лиц.

После составления отчетов о себестоимости производства система внутренней отчетности по видам деятельности предусматривает составление отчетов о рентабельности продаж. Данная группа включает следующие отчеты:

- отчет о рентабельности продуктов;
- отчет о рентабельности клиентов;

- отчет о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности.

Отчет о рентабельности продуктов представлен в табл. 27:

Таблица 27

Отчет о рентабельности продуктов ООО «ЭКРИ 36» в системе
функционального калькулирования за август 2013 г.

№ п/п	Наименование показателя	Виды продуктов			Итого
		кв. м площади напольного по- крытия мест об- щего пользова- ния	кв. м фасада	га площа- ди терри- тории	
1	Объем продаж продукта	250 000	4 500	42	-
2	Выручка от реализации, руб.	2 400 000	380 000	2 100 000	4 880 000
3	Себестоимость продукта, руб.:	2 083 250	324 500	1 856 300	4 264 050
3.1	Прямые затраты, руб.	220 000	250 000	250 000	720 000
3.2	Себестоимость видов деятель- ности, руб.	1 863 250	74 500	1 606 300	3 544 050
3.2.1	Клининг мест общего пользо- вания	1 053 800	38 000	0	1 091 800
3.2.2	Ремонт и содержание клинин- гового оборудования	250 000	0	0	250 000
3.2.3	Управление организацией	450 000	15 000	280 000	745 000
3.2.4	Снабжение хранение ТМЦ	109 450	21 500	125 800	256 750
3.2.5	Уборка территории	0	0	1 150 000	1 150 000
4	Прибыль от реализации, руб.	316 750	55 500	243 700	615 950
5	Затраты на единицу объема продаж продукта, руб.	7,45	16,56	38 245,24	-
6	Затраты на 1 руб. объема про- даж, руб.	0,78	0,2	0,76	0,73
7	Рентабельность продаж, %	13,20%	14,61%	11,60%	12,62%

В организациях, особенности деятельности которых не предусматривают складских запасов нереализованной готовой продукции, себестоимость произведенной продукции (в отчете о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности) равна себестоимости проданной продукции в отчете о рентабельности продуктов, следовательно, себестоимость по видам деятельности можно повторно не расшифровывать.

Организации, где есть нереализованная продукция, себестоимость продаж в отчете о рентабельности продуктов не равна себестоимости производства в отчете о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности, поэтому в

отчете о рентабельности продуктов следует расшифровать себестоимость реализованной продукции в разрезе прямых и косвенных затрат, а косвенные затраты – в разрезе видов деятельности. Такая расшифровка позволяет увидеть затраты по видам деятельности, которые упали на себестоимость реализованной продукции.

Частным случаем отчета о рентабельности продуктов является отчет о рентабельности клиентов. Он актуален для организаций, продающих свои продукты производства нескольким клиентам. Такой отчет может быть составлен для всех клиентов организации, либо для отдельного клиента (табл. 28).

Таблица 28

Отчет о рентабельности клиента ООО «ЭКРИ 36»
в системе функционального калькулирования за август 2013 г.

№ п/п	Наименование показателя	Торговый центр Московский			Итого
		кв. м площади напольного покрытия мест общего пользования	кв. м фасада	га площади территории	
1	Объем продаж продукта	83 000	1 200	12	-
2	Выручка от реализации, руб.	796 800	101 333	600 000	1 498 133
3	Себестоимость продукта, руб.:	691 639	86 533	530 371	1 308 544
3.1	Прямые затраты, руб.	73 040	66 667	71 429	211 135
3.2	Косвенные затраты, руб.	618 599	19 867	458 943	1 097 409
3.2.1	Клининг мест общего пользования	349 862	10 133	0	359 995
3.2.2	Ремонт и содержание клинингового оборудования	83 000	0	0	83 000
3.2.3	Управление организацией	149 400	4 000	80 000	233 400
3.2.4	Снабжение хранение ТМЦ	36 337	5 733	35 943	78 014
3.2.5	Уборка территории	0	0	328 571	328 571
3.2.6	Ремонт и содержание автотехники	0	0	14 429	14 429
4	Прибыль от реализации, руб.	105 161	14 800	69 629	189 590
5	Затраты на единицу объема продаж продукта, руб.	8,33	72,11	44 197,58	-
6	Затраты на 1 руб. объема продаж, руб.	0,87	0,85	0,88	0,87
7	Рентабельность продаж, %	13,20%	14,61%	11,60%	12,66%

Этот отчет нужен для анализа рентабельности различных клиентов при

разных условиях их обслуживания (разные объемы спроса на продукты производства, удаленность клиентов от поставщика, время на обработку заказа, частота оказания услуг и прочее). Как это уже было продемонстрировано на сравнительном примере применения систем функционального и попроцессного калькулирования в параграфе 2.1, в ООО «ЭКРИ 36» затраты на клининговое обслуживание могут оказаться больше у арендаторов с меньшей площадью, соответственно, рентабельность их обслуживания будет ниже, что несомненно покажет отчет о рентабельности клиентов (арендаторов). При этом в данном отчете видно, какой вид деятельности является самым затратным в обслуживании клиента (то есть в наибольшей степени снижает рентабельность его обслуживания), что позволяет принять управленческое решение либо по снижению затрат по данному виду деятельности (если это возможно), либо по отказу от обслуживания такого клиента.

Отчеты о рентабельности продуктов и клиентов предоставляют схожую информацию, делая при этом акценты на разные объекты учета. Такие отчеты полностью соответствуют требованиям информативности и точности.

Завершает составление внутренних комплексных отчетов отчет о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности. Данный отчет актуален для организаций, которые осуществляют виды деятельности третьим лицам (в частности, ООО «ЭКРИ 36»).

После оказания таких услуг по каждому проданному виду деятельности аккумулируются затраты в разрезе элементов затрат (которые в бухгалтерском учете отражаются отдельно от видов деятельности для собственных нужд), что позволяет выявить фактическую рентабельность оказанных видов деятельности в соответствующем отчете (табл. 29).

Составленный отчет позволяет проводить анализ себестоимости и рентабельности осуществляемых видов деятельности с целью расчета стоимости подобных видов деятельности в будущем.

Отчет о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности в
ООО «ЭКРИ 36» за август 2013 г.

№ п/п	Наименование показателя	Уход за газонами (посадка газона, полив, удобрение)	Нанесение дорожной разметки	Покраска бордюрного камня	Итого
1	Выручка от реализации, руб.	130 000	260 000	350 000	740 000
2	Себестоимость вида дея- тельности, руб.:	110 200	232 800	305 000	648 000
2.1	Материальные затраты	65 000	150 000	230 000	445 000
2.2	Затраты на оплату труда	30 000	60 000	54 000	144 000
2.3	Отчисления на соц. нужды	9 000	18 000	16 200	43 200
2.4	Амортизация	1 200	4 800	4 800	10 800
2.5	Прочие	5 000	0	0	5 000
3	Прибыль от реализации, руб.	19 800	27 200	45 000	92 000
4	Затраты на 1 руб. объема продаж, руб.	0,85	0,90	0,87	0,88
5	Рентабельность продаж, %	15,23%	10,46%	12,86%	12,43%

Помимо комплексных отчетов внутренняя отчетность по видам деятельности может содержать тематические отчеты по ключевым показателям, потребность в которых не является постоянной, а появляется у менеджеров в процессе анализа деятельности организации. Такие отчеты предоставляются по мере необходимости. К таким отчетам относится, в частности, отчет о динамике затрат на исправление брака по видам деятельности.

Отчет о динамике затрат на исправление брака по видам деятельности позволяет:

- выявить проблемные виды деятельности, которые являются источниками брака в производстве;
- оценить эффективность мер по устранению брака в производстве (отладка оборудования, работа с персоналом).

Этот отчет актуален для сферы производства, в сфере оказания услуг (к которой относится ООО «ЭКРИ 36») брака практически не бывает, поэтому для сферы услуг этот отчет теряет свою актуальность.

Предложенная система внутренней отчетности по видам деятельности является источником комплексной информации о себестоимости, рентабельности продуктов производства, видов деятельности, необходимой для анализа функциональным менеджерам с целью принятия обоснованных управленческих решений.

Проведенные исследования позволяют сделать следующие выводы:

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

Данная система учетных регистров включает:

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд;
- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций;
- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности;
- таблица распределения материалов по видам деятельности;
- таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности;
- таблица распределения амортизации по видам деятельности;
- таблица распределения прочих затрат по видам деятельности;
- таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства.

2) разработаны формы комплексных и тематических отчетов, составляющие внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности, определена последовательность составления этих отчетов, раскрывающая комплексную информацию о себестоимости, рентабельности продуктов производства и видов деятельности.

Такие отчеты включают:

- 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 деятель-

ности);

- отчеты о рентабельности продаж (отчет о рентабельности продуктов, отчет о рентабельности клиентов, отчет о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности).

Разработанная автором система отчетов по видам деятельности в отличие от отчетов, сформированных на основе традиционных калькуляционных систем, предоставляет следующую дополнительную информацию:

- информацию о пулах затрат по видам деятельности в разрезе элементов затрат и удельных долях затрат в себестоимости видов деятельности;

- информацию об отклонениях фактической себестоимости видов деятельности от ее плановых значений;

- информацию о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности.

Развитие организационных положений во второй главе диссертации позволяет сформулировать положения, характеризующие научную новизну проведенного исследования. К ним относятся:

- разработка 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», развивающей ранее разработанные модели учета системы функционального калькулирования, позволяющей осуществлять учет затрат и выявлять финансовый результат по промежуточным объектам учета - видам деятельности, в том числе при их оказании сторонним организациям;

- формирование структуры субъектов функционального калькулирования, включающей координатора службы функционального калькулирования (руководителя организации), ее организатора (главного бухгалтера), исполнителей (специалисты по функциональному калькулированию) и их должностных обязанностей по организации и ведению функционального калькулирования;

- разработка форм учетных регистров (таблиц распределения и ведомо-

стей) и отчетов по видам деятельности, позволяющих осуществлять последовательное выполнение этапов учетной процедуры функционального калькулирования.

Указанные разработки могут служить основой для обоснования комплексного организационно-методического обеспечения системы функционального калькулирования и функционального бюджетирования.

3. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

3.1. Внутриорганизационная регламентация системы функционального калькулирования

Важнейшим требованием для эффективной организации системы функционального калькулирования является ее регламентное обеспечение. Последовательность и эффективность функционального калькулирования в организации напрямую зависят от регламентного обеспечения, устанавливающего порядок и основные процедуры обмена информацией и взаимодействия субъектов в процессе функционального калькулирования в целях повышения эффективности деятельности экономического субъекта.

Потребность в формировании внутриорганизационного регламентного обеспечения обусловлена:

- взаимодействием нескольких субъектов (главного бухгалтера, функционального менеджера, бухгалтера по функциональному калькулированию) при организации и ведении функционального калькулирования, что определяет необходимость выявления порядка их взаимодействия, их функций и должностных обязанностей, которые содержит регламент;

- постоянными изменениями в условиях деятельности организаций, что приводит к изменению в последовательности выполнения видов деятельности, появлению ранее не осуществлявшихся видов деятельности, изменению номенклатуры продуктов производства, появлению новых клиентов. Такие изменения должны быть своевременно определены и оперативно учтены при организации и выполнении учетной процедуры функционального калькулирования, поэтому необходимо выявить субъекты и последовательность их действий при обнаружении подобных изменений для своевременного их отражения в учете по видам деятельности;

- дорогим программным обеспечением, которое необходимо грамотно

адаптировать к условиям деятельности отдельной организации, то есть во избежание дополнительных затрат на отладку программного обеспечения при его адаптации, следует учитывать имеющуюся структуру видов деятельности, объектов учета, драйверов затрат и наладить взаимодействие между различными субъектами, позволяющее учесть все аспекты (организационные, учетные) функционального калькулирования.

Регламентное обеспечение выполняет следующие основные функции:

- обеспечение синхронности действий субъектов, то есть регламентное обеспечение определяет функции, последовательность действий и порядок взаимодействия субъектов в процессе организации и ведения учета по видам деятельности, позволяющие избежать дублирования функций;

- четкое распределение ответственности за ведение учета по видам деятельности, поскольку регламент определяет такую ответственность;

- обеспечение единства процесса функционального калькулирования (и его подсистемы - функционального бюджетирования), которое достигается за счет того, что регламент определяет последовательность действий субъектов, составляющую единый процесс функционального калькулирования.

В структуре внутренних регламентирующих документов функционального калькулирования по степени детализации выделяются следующие уровни:

- первый уровень: содержит описание требований и действий (регламент функционального калькулирования);

- второй уровень: содержит детальное описание действий по выполнению узких задач (должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию).

Регламент — совокупность правил, определяющих порядок деятельности государственного органа, учреждения, организации [17]. Регламент по функциональному калькулированию определяет порядок взаимодействия подразделений и работников организации в рамках процесса калькулирования затрат по видам деятельности и описывает последовательность действий, выполнение которых направлено на получение окончательного результата, представленного в

виде внутренней управленческой отчетности по видам деятельности.

Для удобства в использовании и реализации положений регламента коммерческой организации по функциональному калькулированию он должен содержать комплексную, полную, системную и понятную информацию о последовательности действий субъектов функционального калькулирования. Кроме того, регламент должен быть привязан к действующей в коммерческой организации информационной системе, поскольку составляющая ее информация о видах деятельности, объектах и субъектах является исходной для организации функционального калькулирования.

Алгоритм разработки регламента по функциональному калькулированию различен для разных организаций, но абстрагирование от индивидуальных особенностей позволяет выделить основные этапы разработки регламента по функциональному калькулированию, среди которых:

- определение ответственного за осуществление регламентирования (функциональный менеджер);
- определение круга лиц или подразделений, которые задействованы в учете по видам деятельности (функциональные менеджеры и бухгалтерия);
- описание процедуры функционального калькулирования (причем такое описание осуществляет либо функциональный менеджер, либо организационные этапы прописывает функциональный менеджер, а учетную процедуру – главный бухгалтер);
- обсуждение и согласование описанных процедур с исполнителями;
- утверждение регламента координатором функционального калькулирования.

Регламенты организаций отличаются друг от друга, поскольку учитывают индивидуальные особенности деятельности. Нами разработан универсальный регламент функционального калькулирования коммерческой организации (Приложение 11). Универсальность разработанного автором регламента обусловлена:

- его прикладным использованием у широкого круга коммерческих орга-

низаций, имеющих функциональную организационную структуру и внедряющих (или уже внедривших) систему функционального калькулирования;

- полнотой и системностью изложения последовательности действий субъектов функционального калькулирования, порядка и основных процедур обмена информацией между ними, то есть регламент охватывает все необходимые действия субъектов, связанные организацией и ведением функционального калькулирования.

В соответствии с ГОСТ Р 6.30-2003 [7] регламент оформляется с соблюдением следующих обязательных реквизитов:

- наименование организации;
- наименование вида документа об утверждении, его номер и дата;
- место составления;
- гриф утверждения (подпись руководителя организации);
- подписи лиц, согласующих регламент (функционального менеджера и главного бухгалтера), проставляются либо в конце документа, либо на отдельном листе согласования;
- подпись непосредственного исполнителя (бухгалтера по функциональному калькулированию), проставляется на листе согласования.

Структура регламентов включает наличие следующих разделов:

- общие положения регламента (назначение; область применения; порядок утверждения, внесения изменений и дополнений);
- термины, определения и сокращения;
- описание требований, процессов и методов работы;
- ответственность;
- контроль;
- приложения (формы документов; схемы процессов).

Раздел «Общие положения» регламента функционального калькулирования определяют:

- назначение регламента;
- область применения регламента;

- порядок утверждения, внесения изменений и дополнений в регламент.

Назначение регламента функционального калькулирования определено нами следующим образом: регламент функционального калькулирования определяет порядок взаимодействия субъектов в процессе организации и ведения учета по видам деятельности, продуктам производства в целях повышения эффективности деятельности коммерческой организации.

При описании области применения регламента кратко, но точно следует определить:

- процессы, на которые распространяется регламент;
- основные субъекты функционального калькулирования (бюджетирования).

Действие регламента распространяется на всех руководителей и сотрудников подразделений организации, принимающих участие в организации и ведении функционального калькулирования и функционального бюджетирования, а также осуществляющих координацию и контроль совместной работы таких подразделений. К таким сотрудникам относятся:

- координаторы функционального калькулирования (директор организации, финансовый директор, заместитель директора по экономике);
- организаторы функционального калькулирования и функционального менеджмента: главный бухгалтер и функциональный менеджер (главный экономист, начальник финансово-экономического отдела, экономист, аналитик, финансовый менеджер);
- исполнители, осуществляющие калькулирование затрат по видам деятельности (бухгалтеры по функциональному калькулированию, которые входят в производственно-калькуляционный сектор бухгалтерской службы).

Порядок разработки, согласования, утверждения и внесения изменений в регламент определяет работников организации, которые имеют право выступать с инициативой разработки и внесения изменений в регламент, а также порядок согласования и утверждения регламента.

Регламент функционального калькулирования разрабатывается главным

функциональным менеджером (функциональным менеджером), согласуется главным бухгалтером и утверждается координатором - директором (генеральным директором), либо финансовым директором (если есть), либо заместителем директора по экономике (если есть).

Главный бухгалтер рассматривает регламент в течение двух рабочих дней с момента поступления ему проекта документа и вносит свои замечания, корректировки и предложения и передает функциональному менеджеру с листом согласования.

Функциональный менеджер в течение двух рабочих дней после поступления ему листов согласования анализирует поступившие предложения, вносит корректировки, устраняет замечания и передает скорректированный проект документа с листами согласования главному бухгалтеру.

Главный бухгалтер в течение двух рабочих дней проводит дополнительные согласования, ставит отметки об устранении замечаний в листах согласования и передает их с проектом документа координатору.

Координатор рассматривает проект документа, согласованный функциональным менеджером и главным бухгалтером, в течение трех рабочих дней и при отсутствии замечаний утверждает регламент. При наличии замечаний координатор возвращает проект документа функциональному менеджеру на доработку.

Функциональный менеджер в течение двух рабочих дней устраняет замечания и передает откорректированный проект регламента координатору, который в течение двух рабочих дней утверждает регламент.

Утвержденный регламент вступает в действие с момента утверждения.

В регламент периодически вносятся незначительные изменения, к которым относятся:

- корректировка названий должностей или подразделений коммерческой организации;
- уточнение действий и функций, не меняющих порядок выполнения деятельности в целом.

Такие изменения вносятся функциональным менеджером в рабочем порядке и отмечаются в листе согласования. Информация о внесенных изменениях передается главному бухгалтеру, а устаревшая версия документа в электронной папке в общем доступе должна быть заменена на новую версию.

Если определена необходимость существенного изменения действующего регламента или создания нового, координатор в течение трех рабочих дней информирует об этом функционального менеджера, который разрабатывает проект нового регламента согласно вышеизложенному порядку разработки, согласования и утверждения регламента.

Раздел «Термины, определения и сокращения» является одним из наиболее важных, поскольку именно он определяет предметную область, в которой разворачивается регламентируемый процесс. Однозначная трактовка терминологии обеспечивает согласованность действий организаторов и исполнителей функциональной системы калькулирования.

Термины, которым должны быть даны определения, включают:

- термины, вводимые и используемые в регламенте впервые (центр видов деятельности);
- общеупотребительные термины, смысл которых специализирован или изменен применительно к данной организации или данному процессу (драйвер затрат);
- общеупотребительные, но редко используемые термины, применяемые в регламенте (пулы затрат видов деятельности);
- общеупотребительные термины, если их определения необходимы для полноты и/или логической замкнутости словаря в целом или лучшего понимания других терминов (виды деятельности).

Раздел «Описание требований и процессов» содержит описание:

- требований к объектам и субъектам, задействованным в учете по видам деятельности,
- отдельных этапов, составляющих процесс функционального калькулирования.

Раздел регламента «Описание требований и процессов», посвященный этапам функционального калькулирования, обычно разбивается на подразделы – по одному на каждый этап.

Процесс функционального калькулирования состоит из четырех этапов:

- подготовительный этап;
- организация учетной процедуры;
- осуществление функционального калькулирования;
- заключительный этап.

Для корректного описания этапа функционального калькулирования необходимо указать:

- цель его выполнения;
- объекты, которые являются результатом его выполнения;
- объекты, которые аккумулируют входную информацию, необходимую для его выполнения;
- параметры, правила его выполнения;
- сроки выполнения этапа;
- его исполнителя.

Перечисленные характеристики этапов функционального калькулирования показывают, что процесс учета по видам деятельности осуществляется в физическом пространстве, во времени, в организационной структуре, в информационном поле и во множестве объектов.

При описании требований и этапов функционального калькулирования обязательно указывается цель и совокупность объектов, являющихся результатами выполнения функционального калькулирования. При этом важно правильно определить границы этапов: поскольку, если выходные объекты этапов сформулированы нечетко, то переход от одного этапа к следующему ведет к конфликтам организаторов и исполнителей, потерей качества результатов функционального калькулирования и другими нежелательными последствиями. Нами выделены следующие цели этапов функционального калькулирования, указывающие на конечные результаты, которые должны быть получены при их

выполнении:

- цель выполнения подготовительного этапа — подготовка и формирование информации, необходимой для выполнения учетных процедур функционального калькулирования;

- цель выполнения учетной процедуры функционального калькулирования — подготовка и формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности для нужд управления.

Объекты, являющиеся результатом выполнения этапа, одновременно являются входными объектами следующего этапа, поэтому такие объекты в следующем этапе функционального калькулирования также необходимо указать. Это не является дублированием информации и доказывает тесную взаимосвязь этапов, составляющих процесс функционального калькулирования.

В этом разделе регламента следует четко описывать моменты передачи объектов процесса функционального калькулирования от одного субъекта к другому.

Среди субъектов функционального калькулирования в регламенте обязательно выделяется менеджер процесса – работник, организующий выполнение процесса по установленным правилам: принимающий решения в ключевых точках процесса, обеспечивающий соответствие выходов процесса предъявляемым к ним требованиям и целям процесса. При ведении учета по видам деятельности таким менеджером является главный бухгалтер, который является организатором функционального калькулирования.

Типовые должностные обязанности главного бухгалтера указаны в Едином тарифно-квалификационном справочнике, однако в нем отсутствуют дополнительные функциональные обязанности, связанные с организацией учетной процедуры функционального калькулирования. Такие должностные обязанности, вошедшие в регламент по функциональному калькулированию, сформулированы автором в п. 2.2 настоящей диссертации и предусматривают разработку:

- учетной процедуры функционального калькулирования, содержания

основных приемов и методов ведения учета по видам деятельности и технологии обработки бухгалтерской информации;

- учетных регистров функционального калькулирования;
- должностных инструкций бухгалтера по функциональному калькулированию;
- мероприятий по повышению своевременности и достоверности функционального калькулирования.

Кроме того, главный бухгалтер контролирует:

- правильность выполнения учетной процедуры функционального калькулирования;
- правильность составления внутренней управленческой отчетности по видам деятельности.

При описании процесса функционального калькулирования разработчику необходимо указать все существенные характеристики процесса, не перегружая при этом описание. Оно должно быть максимально универсальным, при этом нетрудным для восприятия.

Для облегчения восприятия текста регламента в основной его части следует описывать только штатную ситуацию с наиболее вероятными отклонениями. Описание маловероятных нештатных ситуаций с правилами действия в них следует выносить в приложение к регламенту.

Параметры процесса функционального калькулирования (схемы, перечни, таблицы, формы учетных регистров и прочее) рекомендуется приводить в приложениях к регламенту. Это позволяет увеличить «продолжительность жизни» регламента: при изменениях состава и/или значений параметров изменения вносятся лишь в приложения.

Раздел «Ответственность» определяет ответственность субъектов (организаторов, координаторов, исполнителей) функционального калькулирования за неисполнение регламента.

Персональная ответственность функциональных менеджеров, обеспечивающих предоставление необходимой информации для организации учета по

видам деятельности, закрепляется в их должностных инструкциях и предусматривает применение организационных наказаний в виде наложения штрафов, решения премий и прочих способов привлечения к ответственности, изложенных в Положении об оплате труда и премировании работников.

За ведение учета по видам деятельности отвечает главный бухгалтер организации, ответственность которого за неисполнение (ненадлежащее исполнение) настоящего регламента определяется в соответствии с действующим законодательством РФ.

Персональная ответственность бухгалтера по функциональному калькулированию закрепляется в его должностной инструкции. Неисполнение (ненадлежащее исполнение) настоящего регламента бухгалтером по функциональному калькулированию является нарушением им должностных обязанностей. Подобные нарушения регулируется системой внутриорганизационных наказаний в виде наложения штрафов, решения премий и прочих способов привлечения к ответственности, изложенных в Положении об оплате труда и премировании работников.

Контроль исполнения регламента функционального калькулирования возлагается на координатора (финансового директора, либо заместителя директора по экономике, либо, если отсутствуют прочие – руководителя организации).

Второй уровень внутриорганизационных регламентирующих документов предполагает составление документов, содержащих детальное описание действий по ведению учета по видам деятельности. К таким документам относится должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию (Приложение 12).

Должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию:

- разрабатывается и подписывается главным бухгалтером;
- согласовывается (визируется) юридической службой;
- утверждается руководителем организации;

- доводится работнику под роспись.

При внесении изменений в должностную инструкцию должен быть издан соответствующий приказ руководителя организации и доведен работнику под роспись.

Должностная инструкция вступает в силу с момента ее подписания. С момента ознакомления работника с должностной инструкцией (под роспись) ее требования становятся для работника обязательными.

Должностная инструкция включает следующие разделы:

- общие положения;
- функции бухгалтера по функциональному калькулированию;
- должностные обязанности бухгалтера по функциональному калькулированию;
- права бухгалтера по функциональному калькулированию;
- ответственность бухгалтера по функциональному калькулированию.

В разделе «Общие положения»:

- указывается категория должности бухгалтера по функциональному калькулированию (руководитель, специалист, технический исполнитель), которая определяется по коду категории из ОКПД;

- описывается порядок назначения и освобождения бухгалтера по функциональному калькулированию от занимаемой должности;

- указывается подчиненность должности. В соответствии с принципами управления работник должен иметь только одного непосредственного руководителя. Наличие двух и более руководителей приводит к снижению ответственности как подчиненного, так и самих руководителей. Бухгалтер по функциональному калькулированию подчиняется непосредственно главному бухгалтеру;

- определяются квалификационные требования к бухгалтеру по функциональному калькулированию (образование, специальность, стаж работы по специальности);

- перечисляются правовые акты и нормативные документы, которыми

должен руководствоваться бухгалтер по функциональному калькулированию в своей деятельности;

- определяется замещение по должности бухгалтера по функциональному калькулированию в случае его временного отсутствия.

В разделе «Функции» определяются ожидаемые результаты от выполнения бухгалтером по функциональному калькулированию своих обязанностей и его вклад в достижение общих целей организации.

Должностные обязанности бухгалтера по функциональному калькулированию предписывают конкретные действия для их достижения. Таким образом, в разделе «Должностные обязанности» содержится перечень обязанностей бухгалтера по функциональному калькулированию с учетом целей организации, задач и функций бухгалтерии с подробным изложением основных направлений его служебной деятельности. Каждая позиция в этом разделе сформулирована четко и начинается с глаголов («подготавливает», «контролирует», «организует», «ведет», «осуществляет», «оформляет» и прочее).

Типовые должностные обязанности бухгалтера представлены в Едином тарифно-квалификационном справочнике, однако в нем отсутствуют функциональные обязанности, связанные с выполнением учетной процедуры функционального калькулирования. Нами выделены следующие должностные обязанности, вошедшие в должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию и связанные с исполнением учетной процедуры функционального калькулирования:

- выполняет работу по ведению бухгалтерского учета затрат по видам деятельности и продуктам производства (клиентам);

- осуществляет прием и контроль учетной информации об аккумулированных затратах по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает ее к распределению и счетной обработке;

- осуществляет периодическое заполнение распределительных таблиц, позволяющих осуществлять последовательное распределение затрат в системе функционального калькулирования;

- отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с распределением прямых затрат по продуктам производства и косвенных затрат – сначала по видам деятельности, затем по продуктам производства;

- подготавливает для главного бухгалтера данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления внешней бухгалтерской отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив;

- составляет отчетные калькуляции себестоимости видов деятельности, продуктов производства, входящие во внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, составляющих коммерческую тайну;

- обеспечивает главного бухгалтера сопоставимой и достоверной информацией, составляющей внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности;

- составляет бюджет косвенных затрат производства по видам деятельности на основе фактических отчетов о себестоимости видов деятельности прошлых периодов;

- участвует в разработке учетных регистров функционального калькулирования (разработочных распределительных таблиц и ведомостей), по которым не предусмотрены типовые формы, а также участвует в определении содержания основных приемов и методов ведения учета по видам деятельности и технологии обработки бухгалтерской информации;

- участвует в решении вопроса относительно возможности использования готовых проектов, алгоритмов, пакетов прикладных программ, позволяющих осуществлять своевременное и достоверное калькулирование и бюджетирование затрат по видам деятельности;

- выполняет отдельные служебные поручения главного бухгалтера.

В разделе «Права» определяются права, предоставляемые бухгалтеру по функциональному калькулированию для самостоятельного исполнения возложенных на него обязанностей. Перечень прав устанавливается в соответствии с

законодательством и внутренними документами организации.

Нами определены права бухгалтера по функциональному калькулированию:

- знакомиться с проектами решений руководства предприятия, касающимися его деятельности;
- получать информацию, в том числе и конфиденциальную, в объеме, необходимом для решения поставленных задач;
- вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными настоящей инструкцией обязанностями;
- в пределах своей компетенции сообщать своему непосредственному руководителю о всех выявленных в процессе своей деятельности недостатках и вносить предложения по их устранению;
- запрашивать лично или по поручению главного бухгалтера от руководителей подразделений и специалистов информацию и документы, необходимые для выполнения его должностных обязанностей;
- требовать от руководства предприятия оказания содействия в исполнении своих должностных обязанностей и прав.

В разделе «Ответственность» устанавливаются виды персональной ответственности за несвоевременное и некачественное исполнение бухгалтером по функциональному калькулированию должностных обязанностей, неиспользование предоставленных ему прав, а также за несоблюдение требований законодательства.

На основе проведенного исследования можно сделать вывод, что в структуре внутренних регламентирующих документов организации автором выделены следующие внутренние регламентирующие документы функционального калькулирования, сгруппированные по уровням:

- универсальный регламент функционального калькулирования: содержит описание общих требований и действий при выполнении функционального калькулирования (первый уровень);
- должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулиро-

ванию: содержит детальное описание действий по выполнению узких задач исполнителя учетной процедуры функционального калькулирования (второй уровень).

Универсальность разработанного автором регламента обусловлена:

- во-первых, возможностью его прикладного использования для коммерческих организаций, имеющих функциональную организационную структуру и внедряющих систему функционального калькулирования для организации учета затрат и калькулирования себестоимости по видам деятельности;

- во-вторых, полнотой изложения всех необходимых действий субъектов функционального калькулирования, порядка и основных процедур обмена информацией между ними, связанных с организацией и ведением функционального калькулирования.

Разработанная автором должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию определяет права, должностные обязанности и ответственность непосредственного исполнителя в системе функционального калькулирования. Должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию отличается от типовой должностной инструкции бухгалтера, составленной в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником, наличием в ней дополнительных должностных обязанностей. Эти должностные обязанности связаны с исполнением учетной процедуры функционального калькулирования и не предусмотрены ни одной из ранее разработанных на основе Единого тарифно-квалификационного справочника должностных инструкций.

3.2. Методика и алгоритм процедуры системы функционального калькулирования

Теоретическое содержание этапов процедуры системы функционального калькулирования, было подробно рассмотрено нами в параграфе 2.1 настоящей диссертации. Субъекты и система счетоводства функционального калькулиро-

вания исследованы в параграфе 2.2. Совокупность учетных регистров, позволяющих применять систему функционального калькулирования на практике, приведена в параграфе 2.3 диссертации. В текущем параграфе диссертации на основе проведенного исследования автор создает комплексную методику системы функционального калькулирования с акцентом на этапы и математический инструментарий, составляющие алгоритм системы функционального калькулирования.

Потребность в создании методики системы функционального калькулирования обусловлена:

- необходимостью практического применения системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования) в коммерческих организациях с функциональной организационной структурой;

- отсутствием в российской и международной практике управленческого учета комплексной методики, позволяющей осуществлять не только двухэтапное распределение затрат по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд, продуктам производства/клиентам, а также распределение затрат по видам деятельности, оказываемым сторонним организациям, и выявление финансового результата от их оказания;

- отсутствием в российской и международной практике управленческого учета методики, позволяющей осуществлять пошаговое планирование косвенных затрат по видам деятельности.

Существенное отличие предложенной автором методики системы функционального калькулирования (Приложение 13) заключается в раскрытии в ней:

- алгоритма этапов бюджетирования затрат по видам деятельности наряду с алгоритмом калькулирования затрат по видам деятельности, продуктам производства/клиентам, то есть он предоставляет возможность практического применения не только системы функционального калькулирования, но и ее подсистемы – функционального бюджетирования;

- алгоритма пошагового распределения затрат по видам деятельности,

оказываемым сторонним организациям, и выявления финансового результата от их оказания наряду с алгоритмом распределения затрат по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд, продуктам производства/клиентам.

Отметим, что в методике системы функционального калькулирования алгоритм бюджетирования затрат по видам деятельности будет предшествовать алгоритму калькулирования фактических затрат по видам деятельности и продуктам производства/клиентам, поскольку планирование затрат на отчетный период всегда предшествует (осуществляется раньше по времени) калькулированию фактических затрат.

Целью методики системы функционального калькулирования является создание единого подхода при организации бюджетирования и калькулирования затрат по видам деятельности, продуктам производства/клиентам, а также при создании информационной базы о плановых и фактических затратах по видам деятельности и продуктам производства, позволяющей осуществлять эффективное функциональное управление.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих задач:

- 1) определение объектов и информационного обеспечения системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования);
- 2) структурирование субъектов системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования);
- 3) разработка алгоритма функционального бюджетирования затрат;
- 4) разработка алгоритма функционального калькулирования затрат:
 - видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд;
 - видов деятельности, осуществляемых для сторонних организаций;
 - продуктов производства.

Перечисленные выше задачи методики системы функционального калькулирования позволяют определить общие требования к структуре документа:

1. Цель и задачи системы функционального калькулирования (и ее под-

системы – функционального бюджетирования):

- цель системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования);

- задачи системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования).

2. Объекты и информационное обеспечение системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования):

- объекты функционального калькулирования;

- информационное обеспечение функционального калькулирования.

3. Субъекты системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования).

4. Алгоритм бюджетирования затрат по видам деятельности.

5. Алгоритм калькулирования затрат по видам деятельности.

В разделе «Цель и задачи системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования)» определяется цель функционального калькулирования и функционального бюджетирования — создание информационной базы о плановых и фактических затратах по видам деятельности и продуктам производства, позволяющей осуществлять эффективное функциональное управление.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих задач:

- планирование себестоимости видов деятельности и формирование бюджета косвенных затрат по видам деятельности;

- калькулирование себестоимости продуктов и видов деятельности за счет промежуточного распределения косвенных затрат по видам деятельности;

- формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности и продуктам производства;

- выявление резервов снижения себестоимости видов деятельности и продуктов производства;

- контроль над уровнем фактической себестоимости видов деятельности и продуктов производства, ее соответствия нормативам.

В разделе «Объекты и информационное обеспечение функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования)» определены объекты функционального калькулирования:

- виды деятельности (центры видов деятельности), осуществляемые для собственных нужд организации;
- виды деятельности (центры видов деятельности), осуществляемые для сторонних организаций;
- продукты и клиенты.

Информационное обеспечение системы функционального калькулирования представлено в табл. 30:

Таблица 30

Источники информации для системы функционального калькулирования
(и ее подсистемы – функционального бюджетирования)

№ п/п	Источник	Информация
1	2	3
1	Производственный отдел	<ul style="list-style-type: none"> - Информация о номенклатуре продуктов производства; - информация об объеме производства продукта; - описание технологического процесса: перечень основных видов деятельности, их последовательность и взаимодействие; - основные характеристики выполняемых видов деятельности (частота, продолжительность, технологические нормы расхода материалов); - информация о драйверах затрат; - информация о причинах брака и простоев.
2	Техническая служба	<ul style="list-style-type: none"> - Перечень вспомогательных видов деятельности, связанных с ремонтом и обслуживанием оборудования; - номенклатура статей затрат по вспомогательным видам деятельности; - информация о драйверах затрат.
3	Служба логистики	<ul style="list-style-type: none"> - Перечень вспомогательных видов деятельности, связанных с доставкой, транспортировкой и складированием продуктов; - информация о драйверах затрат.
4	Маркетинговая служба	<ul style="list-style-type: none"> - Полный перечень постоянных клиентов организации; - информация об общем объеме реализации продукта; - информация об объеме реализации продукта конкретному клиенту; - информация о драйверах затрат; - перечень клиентов, с которыми заключены договора на гарантийное и послегарантийное обслуживание.
5	Внутренняя управ-	<ul style="list-style-type: none"> - Значение затрат каждого вида деятельности на единицу про-

1	2	3
	ленческая отчетность по видам деятельности (отчет о себестоимости продуктов производства)	дукта.

В разделе «Субъекты функционального калькулирования» структурированы субъекты учета по видам деятельности, которые координируют, организуют и выполняют процедуру системы функционального калькулирования (и функционального бюджетирования):

- координаторы: менеджеры высшего уровня (генеральный директор, директор, финансовый директор, заместитель директора по экономике);

- организаторы: главный бухгалтер и функциональный менеджер среднего уровня (начальник планово-экономического отдела, экономист, аналитик, финансовый менеджер);

- исполнители: бухгалтеры по функциональному калькулированию, которые входят в производственно-калькуляционный сектор бухгалтерской службы.

Алгоритм функционального бюджетирования определяет последовательность, содержание этапов планирования затрат по видам деятельности и продуктам производства, а также необходимый математический инструментарий для практической реализации разработанного алгоритма.

Главное допущение, которое лежит в основе разработанного алгоритма функционального бюджетирования заключается в неизменности частоты выполнения видов деятельности по каждому типу продукта или клиента в течение периода, на который составляется бюджет по сравнению с последним отчетным периодом, в котором осуществлялось функциональное калькулирование, то есть распределение драйвера затрат по продуктам и клиентам не изменяется по сравнению с последним отчетным периодом.

Первый этап предусматривает планирование объема производства продукта.

Второй этап посвящен планированию пулов затрат видов деятельности и

составлению бюджета косвенных затрат производства. Плановые величины пулов затрат видов деятельности определяются умножением затрат вида деятельности при производстве единицы продукта, рассчитанного в предыдущем отчетном периоде, на плановый объем производства продукта в отчетном периоде.

Для проведения расчетов на втором этапе методологического раздела функционального бюджетирования используются следующие формулы:

1. Планирование пулов затрат видов деятельности осуществляется с помощью показателя затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства (Zed_i^j), рассчитанного в предыдущем отчетном периоде:

$$Zed_i^j = \frac{Z_i^j}{Q_j^0}, \quad \text{где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (3)$$

Z_i^j – пул затрат i -го вида деятельности, распределенный на j -й продукт;

Q_j^0 – фактический объем производства j -го продукта в предыдущем отчетном периоде.

Формула (3) определяет значения затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства.

2. Плановый пул затрат i -го вида деятельности ($ПВД_j^1$) определяется путем умножения показателя (рассчитанного в предыдущем отчетном периоде) затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства (Zed_i^j) на плановый объем производства j -го продукта в отчетном периоде (Q_j^1):

$$ПВД_j^1 = Zed_i^j \times Q_j^1, \quad \text{где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (4)$$

Формула (4) определяет плановое значения пула затрат i -го вида деятельности.

Алгоритм системы функционального калькулирования определяет последовательность, содержание этапов распределения косвенных затрат по видам

деятельности и продуктам производства, а также математические формулы, необходимые для практической реализации предложенного алгоритма.

Первый этап посвящен аккумуляции и распределению прямых затрат по основным и вспомогательным видам деятельности. На данном этапе:

- материальные затраты в течение месяца аккумулируются и распределяются в учетном регистре функционального калькулирования – таблице распределения материалов по видам деятельности;

- затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды и прочие затраты аккумулируются и распределяются в конце месяца в соответствующих учетных регистрах функционального калькулирования – таблицах распределения;

- распределение затрат по видам деятельности в бухгалтерском учете сопровождается учетными записями, формирующими дебет счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» в корреспонденции с кредитом счетов 10, 70, 69, 02 и др.

На втором этапе формируются пулы затрат основных и вспомогательных видов деятельности. На этом этапе:

- пулы затрат по видам деятельности формируются в дебете счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» в разрезе элементов затрат;

- себестоимость видов деятельности, осуществляемым для сторонних организаций, в конце месяца списывается в дебет счетов 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» (в зависимости от выбранного в организации счета для отражения выручки от продажи таких видов деятельности);

- выручка от оказания видов деятельности сторонним организациям отражается по кредиту счетов 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- финансовый результат от оказания видов деятельности сторонним организациям, выявленный на счетах 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций», списывается в дебет/кредит счетов 99 «Прибыли и убытки» или 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций» в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, оказываемых сторонним организациям.

Третий этап алгоритма системы функционального калькулирования предполагает:

1. Распределение пулов затрат видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд, по продуктам производства пропорционально ставкам драйверов затрат. Такое распределение осуществляется в учетном регистре — таблице распределения затрат видов деятельности по продуктам производства. Распределение в этой таблице осуществляется пропорционально ставке драйвера затрат.

Для проведения расчетов на третьем этапе калькуляционного раздела алгоритма функционального калькулирования используются следующие формулы:

- ставка драйвера затрат ($СДЗ_i$) для распределения i -го вида деятельности представляет собой долю пула затрат i -го вида деятельности ($ПВД_i$), приходящуюся на единицу драйвера затрат ($ДЗ_i$), выбранного для распределения i -го вида деятельности, то есть стоимость единицы драйвера затрат:

$$СДЗ_i = \frac{ПВД_i}{ДЗ_i}, \text{ где } i \in [1; N] \quad (5)$$

Формула (5) определяет значения ставки драйвера затрат для распределения i -го вида деятельности;

- произведение ставки драйвера затрат для распределения i -го вида деятельности на значение драйвера затрат выбранного для распределения i -го вида деятельности, приходящееся на j -й продукт производства ($ДЗ_i^j$) определяет величину пула затрат i -го вида деятельности, распределенную на j -й продукт

(Z_i^j) :

$$Z_i^j = ДЗ_i^j \times СДЗ_i, \quad \text{где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (6)$$

Формула (6) определяет величину пула затрат i -го вида деятельности, распределенную на j -й продукт производства.

Для проверки правильности распределения пулов затрат видов деятельности по продуктам производства / клиентам применяется равенство суммы затрат всех продуктов производства ($\sum Z_i^j$) сумме пулов затрат всех видов деятельности ($\sum ПВД_i$):

$$\sum Z_i^j = \sum ПВД_i, \quad \text{где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (7)$$

2. Распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства в бухгалтерском учете отражается проводкой дебета счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 30 «Затраты по видам деятельности». Аналитический учет на счете 20 «Основное производство» ведется в разрезе продуктов производства (клиентов), а в разрезе продуктов производства – по видам деятельности, участвующим в производстве каждого вида продукта.

Четвертый этап алгоритма системы функционального калькулирования предполагает отнесение прямых затрат на продукты производства.

По итогам данного параграфа сделаем следующие выводы:

1. Автором разработана комплексная методика системы функционального калькулирования, включающая следующие разделы:

- цель и задачи системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования);
- объекты и информационное обеспечение системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования);
- объекты функционального калькулирования;
- информационное обеспечение функционального калькулирования;
- субъекты системы функционального калькулирования (и ее подсистемы

– функционального бюджетирования);

- алгоритм функционального бюджетирования;
- алгоритм системы функционального калькулирования.

2. Отличие предложенной автором методики системы функционального калькулирования заключается в раскрытии в ней:

- алгоритма бюджетирования затрат по видам деятельности наряду с алгоритмом калькулирования затрат по видам деятельности;

- алгоритма системы функционального калькулирования, включающего наряду с алгоритмом распределения затрат по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд, продуктам производства/клиентам, алгоритм распределения затрат по видам деятельности, оказываемым сторонним организациям, и выявления финансового результата от их оказания.

3. Общая характеристика алгоритмов, составляющих методику системы функционального калькулирования, представлена в табл. 31.

4. Предложенный алгоритм, с точки зрения автора, является универсальным, поскольку:

- он может использоваться во всех коммерческих организациях, имеющих функциональную организационную структуру и внедряющих систему функционального калькулирования (и функционального бюджетирования) для организации учета затрат и калькулирования себестоимости по видам деятельности;

- он может использоваться для бюджетирования и калькулирования прямых и косвенных затрат при любом количестве видов деятельности и любой номенклатуре продуктов производства;

- в нем наиболее полно изложена последовательность этапов (шагов) при осуществлении бюджетирования и калькулирования затрат видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд, и продуктов производства, являющихся результатом выполнения таких видов деятельности, а также калькулирования затрат видов деятельности, оказываемых сторонним организациям;

Алгоритмы системы функционального калькулирования

Наименование алгоритма	Наименование этапа	Характеристика этапа	Формула для расчета (если есть)
1	2	3	4
1. Алгоритм функционального бюджетирования	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 косвенных затрат производства	Плановый пул затрат i -го вида деятельности ($ПВД_i^1$) определяется путем умножения показателя затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства, рассчитанного в предыдущем отчетном периоде ($Зед_i^j$), на плановый объем производства j -го продукта в отчетном периоде (Q_j^1)	$ПВД_j^1 = Зед_i^j \times Q_j^1$, где $i \in [1; N]$, $j \in [1; M]$ $Зед_i^j = \frac{З_i^j}{Q_j^0}$, где $i \in [1; N]$, $j \in [1; M]$ $З_i^j$ – пул затрат i -го вида деятельности, распределенный на j -й продукт в предыдущем отчетном периоде; Q_j^0 – фактический объем производства j -го продукта в предыдущем отчетном периоде.
2. Алгоритм системы функционального калькулирования	Этап 1. Аккумуляция и распределение прямых затрат по основным и вспомогательным видам деятельности	<p>1.1. Материальные затраты в течение месяца аккумулируются и распределяются в учетном регистре – таблице распределения материалов по видам деятельности.</p> <p>1.2. Затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды и прочие затраты аккумулируются и распределяются в конце месяца в учетных регистрах – таблицах распределения.</p> <p>1.3. Распределение затрат по видам деятельности сопровождается проводками, формирующими дебет счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» в корреспонденции с кредитом счетов 10, 70, 69, 02 и др.</p>	нет

Продолжение табл. 31

1	2	3	4
	<p>Этап 2. Формирование пулов затрат основных и вспомогательных видов деятельности</p>	<p>2.1. В дебете счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» формируются пулы затрат по видам деятельности в разрезе элементов затрат, которые определяют себестоимость видов деятельности.</p> <p>2.2. Себестоимость видов деятельности, осуществляемым для сторонних организаций, в конце месяца списывается в дебет счетов 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» (в зависимости от выбранного в организации счета для отражения выручки от продажи таких видов деятельности).</p> <p>2.3. Выручка от оказания видов деятельности сторонним организациям отражается по кредиту счетов 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».</p> <p>2.4. Финансовый результат от оказания видов деятельности сторонним организациям, выявленный на счетах 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций», списывается в дебет/кредит счетов 99 «Прибыли и убытки» или 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций» в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, оказываемых сторонним организациям.</p>	нет
	<p>Этап 3. Распределение пулов затрат видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд, по продуктам производства пропорционально</p>	<p>3.1. Распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства осуществляется в учетном регистре — таблице распределения затрат видов деятельности по продуктам производства.</p> <p>3.2. Распределение в этой таблице осуществляется пропорционально ставке драйвера затрат (СДЗ_i).</p>	$СДЗ_i = \frac{ПВД_i}{ДЗ_i}, \text{ где } i \in [1; N]$ <p>ПВД_i - пул затрат i-го вида деятельности; ДЗ_i – драйвер затрат, выбранный для распределения i-го вида деятельности</p>

Окончание табл. 31

1	2	3	4
	<p>ставкам драйверов затрат.</p>	<p>3.3. Произведение ставки драйвера затрат для распределения <i>i</i>-го вида деятельности на значение драйвера затрат выбранного для распределения <i>i</i>-го вида деятельности, приходящееся на <i>j</i>-й продукт производства (DZ_i^j), определяет величину пула затрат <i>i</i>-го вида деятельности, распределенную на <i>j</i>-й продукт (Z_i^j).</p> <p>3.4. Сумма затрат всех продуктов производства равна сумме пулов затрат всех видов деятельности.</p> <p>3.5. Распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства в бухгалтерском учете отражается проводкой дебета счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 30 «Затраты по видам деятельности». Аналитический учет на счете 20 «Основное производство» ведется в разрезе продуктов производства (клиентов), а в разрезе продуктов производства – по видам деятельности, участвующих в производстве каждого вида продукта.</p>	$Z_i^j = DZ_i^j \times CDZ_i, \text{ где } i \in [1; N], j \in [1; M]$ $\sum Z_i^j = \sum ПВД_i, \text{ где } i \in [1; N], j \in [1; M]$
	<p>Этап 4. Отнесение прямых затрат на продукты производства</p>		

- алгоритм отражает все аспекты функционального калькулирования (бюджетирования), в частности, корреспонденцию счетов, математический инструментарий для реализации предложенного алгоритма на практике, учетные регистры, которые заполняются на каждом этапе процедуры распределения затрат.

Комплексное использование предложенной методики позволит реализовать на практике поэтапную процедуру бюджетирования и калькулирования затрат по видам деятельности, продуктам производства и клиентам, наладить учет, адаптированный к условиям деятельности коммерческой организации.

Развитие организационно-методических положений системы функционального калькулирования в третьей главе диссертации позволяет сформулировать положения, характеризующие научную новизну проведенного исследования. К ним относятся:

- разработка внутриорганизационного регламентного обеспечения системы функционального калькулирования, включающего внутренний регламент и должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию;

- разработка алгоритма системы функционального калькулирования, отражающего последовательность бюджетирования и калькулирования затрат по видам деятельности (в том числе оказываемых сторонним организациям), продуктам производства/клиентам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Разработка теоретических и организационно-методических проблем функционального калькулирования позволяет сформулировать положения, характеризующие научную новизну проведенного исследования.

В первой главе диссертации «Теоретико-методологические основы системы функционального калькулирования» автором:

1. Выявлена обусловленность функционального калькулирования свойствами функционального подхода, а также функционального менеджмента на основе определения его места в структуре специального менеджмента организации и исследования функционального калькулирования как специального инструмента функционального менеджмента.

Функциональное калькулирование базируется на свойствах функционального методологического подхода, который реализуется посредством:

- разделения труда по функциям (видам деятельности);
- углубления дифференциации функций (видов деятельности) исходя из их специализации по элементам цепочки ценности;
- департаментализации, обуславливающей формирование функциональной организационной структуры управления (организационной структуры управления, основанной на видах деятельности).

Выявлено место функционального менеджмента в структуре специального менеджмента организации в качестве одного из равноправных его видов, что позволило установить необходимость использования специальных инструментов, позволяющих практически осуществлять управление по видам деятельности. В учетно-аналитическом аспекте деятельности коммерческой организации реализация задач функционального менеджмента неразрывно связана с применением функционального калькулирования, которое в мировой практике рассматривается в качестве учетного инструментария функционально менеджмента.

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.

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 системы 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). 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. Многообразие связей между элементами функционального калькулирования позволяет утверждать, что функциональное калькулирование является сложной системой.

3. Разработано авторское определение понятия «система функционального калькулирования», сформулированное на основе системного подхода в категориях теории систем. В соответствии с указанным подходом считаем, что 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.

4. Разработаны принципы системы функционального калькулирования. К таким принципам нами относятся: размерность, иерархичность, вертикальная и

горизонтальная целостность, обособленность (самостоятельность) системы функционального калькулирования.

5. Классифицированы элементы системы функционального калькулирования 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.

Сформулированные в первой главе положения, характеризующие научную новизну проведенного исследования, развивают теоретические положения системы функционального калькулирования.

Во второй главе диссертации «Организация функционального калькулирования в коммерческой организации» автором:

1. Сформирована структура субъектов функционального калькулирования и определены их должностные обязанности по организации и ведению функционального калькулирования. Разработанная структура субъектов функционального калькулирования является иерархической с трехуровневой глубиной и включает:

- первый уровень: координатора функционального калькулирования (директор организации, финансовый директор, заместитель директора по экономике);

- второй уровень: организаторов учета по видам деятельности: главного бухгалтера и функционального менеджера (главный экономист, начальник финансово-экономического отдела, экономист, аналитик, финансовый менеджер);

- третий уровень: исполнителей, осуществляющих калькулирование затрат по видам деятельности (бухгалтеров по функциональному калькулирова-

нию, которые входят в производственно-калькуляционный сектор бухгалтерской службы).

Должностные обязанности субъектов функционального калькулирования, предусмотренные Единым тарифно-квалификационным справочником, расширены и дополнены с учетом обязанностей, связанных с организацией и ведением функционального калькулирования.

2. Разработаны схемы учета по видам деятельности с использованием свободных синтетических 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 промежуточным объектам учета - видам деятельности, в том числе при их оказании сторонним организациям. Использование указанных счетов существенно расширяет возможности системы функционального калькулирования при обеспечении потребностей управленческого учета.

3. Разработаны формы учетных регистров (таблиц распределения и ведомостей) и отчетов по видам деятельности, позволяющих осуществлять последовательное выполнение этапов учетной процедуры функционального калькулирования.

Система учетных регистров включает:

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд;
- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций;
- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности;
- таблица распределения материалов по видам деятельности;
- таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности;
- таблица распределения амортизации по видам деятельности;

- таблица распределения прочих затрат по видам деятельности;
- таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства.

Практическое использование разработанных форм учетных регистров повышает качество и оперативность пошагового распределения затрат по видам деятельности, продуктам/клиентам в системе функционального калькулирования.

Разработанная структура внутренних отчетов по видам деятельности включает совокупность комплексных и тематических отчетов. Совокупность комплексных отчетов по видам деятельности содержит:

- 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 углубляют, расшифровывают информацию, представленную в комплексных отчетах.

Практическое использование разработанных автором отчетов по видам деятельности в отличие от отчетов, сформированных на основе традиционных калькуляционных систем, позволяет получить дополнительную информацию:

- 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 оказываемых на сторону видов деятельности.

В третьей главе «Методическое обеспечение функционального калькулирования в коммерческой организации» автором:

1. Разработано внутриорганизационное регламентное обеспечение системы функционального калькулирования, включающего универсальный внутренний регламент и должностную инструкцию бухгалтера по функциональному калькулированию.

Универсальность разработанного автором регламента определяется:

- возможностью его прикладного использования для коммерческих организаций, имеющих функциональную организационную структуру и внедряющих систему функционального калькулирования для организации учета затрат и калькулирования себестоимости по видам деятельности;

- полнотой изложения всех необходимых действий субъектов функционального калькулирования, порядка и основных процедур обмена информацией между ними, связанных с организацией и ведением функционального калькулирования.

Разработанная автором должностная инструкция бухгалтера по функциональному калькулированию отличается от типовой должностной инструкции бухгалтера, составленной в соответствии с Единым тарифно-квалификационным справочником, наличием в ней дополнительных должностных обязанностей, связанных с исполнением учетной процедуры функционального калькулирования.

2. Разработаны методика и алгоритм системы функционального калькулирования, отражающий последовательность бюджетирования и калькулирования затрат по видам деятельности (в том числе реализуемым сторонним организациям), продуктам производства/клиентам.

Отличительные особенности разработанного автором комплексного алгоритма системы функционального калькулирования заключаются:

- в раскрытии в нем не только последовательности этапов самого калькулирования затрат по видам деятельности, продуктам/клиентам, но и последовательности этапов ее подсистемы - функционального бюджетирования, предшествующего функциональному калькулированию затрат;

- в применении последовательности этапов распределения затрат не

только по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд, продуктам производства/клиентам, но и по видам деятельности, оказываемым сторонним организациям, с выявлением финансового результата от их оказания.

Универсальность разработанного автором алгоритма обусловлена возможностью его практического использования во всех коммерческих организациях, имеющих функциональную организационную структуру, для бюджетирования и калькулирования прямых и косвенных затрат при любом количестве видов деятельности и любой номенклатуре продуктов производства, а также полнотой отражения всех аспектов функционального калькулирования (бюджетирования), в частности, корреспонденции счетов, учетных регистров, математического инструментария, позволяющего реализовывать предложенный алгоритм на практике.

Практическое использование разработанного автором алгоритма системы функционального калькулирования повышает точность, информативность и оперативность выполнения учетной процедуры функционального калькулирования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Законодательные акты, инструкции и положения по бухгалтерскому учету:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.07.2013) «О бухгалтерском учете» – (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>).

2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. – М.: Рид Групп, 2011. – 128 с.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утв. приказом МФ РФ от 06.05.99г. № 32н (в ред. Приказа МФ РФ от 27.04.2012 № 55н) - (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 утв. приказом МФ РФ от 06.05.99г. № 33н (в ред. Приказа МФ РФ от 27.04.2012 № 55н) - (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>).

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности утв. приказом МФ РФ от 29.07. 98г. № 34н (в ред. Приказа МФ РФ от 24.12.2010 № 186н) - (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>).

6. Единый тарифно-квалификационный справочник - (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>).

7. ГОСТ Р 6.30-2003. Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов. – М. Госстандарт России, 2003. – 17 с.

8. Общероссийский классификатор управленческой документации ОК 011-93 утв. Постановлением Госстандарта России от 30.12.93 (ред. От 26.09.13) – (<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi>);

Монографии, учебники, методические пособия и сборники научных трудов:

9. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты для совершенствования / Б. Андерсен [пер. с англ. С.В. Ариничева]. - М.: РИА «Стандарты и качество»,

2007.- 272 с.

10. Андросова Л.А. Экономика труда: учебное пособие / Л.А. Андросова. – Пенза: Пензенский государственный университет, 2005. – 160с.

11. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

12. Бабаев Ю. А. Бухгалтерский учет / Ю. А. Бабаев, И. П. Комиссарова, В. А. Бородин [под ред. Ю. Бабаева, И. Комиссаровой]. – М.: Юнити-Дана, 2007. – 528 с.

13. Баканов М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 536 с.

14. Бехтерева Е. В.. Себестоимость. Рациональный и эффективный учет расходов. Серия: Практическая бухгалтерия / Е. В. Бехтерева. – М: Издательство Омега-Л, 2009. - 160 с.

15. Богатая И.Н. Бухгалтерский финансовый учет / И.Н. Богатая. – М.: КноРус, 2011. – 592 с.

16. Боди Зви. Принципы инвестиций [Essentials of Investments] / Зви Боди, Алекс Кейн, Дж. Алан Маркус. - 4 изд. - Издательство: Вильямс, 2008. - 994 с.

17. Большой Российский энциклопедический словарь — М.: Большая Российская энциклопедия, 2007. - 1888 с.

18. Большой экономический словарь / [под ред. А. Азрилияна]. — М.: Институт новой экономики, 2010. - 1472 с.

19. Бреславцева Н.А. Бухгалтерский учет / Н.А. Бреславцева, Н.В. Михайлова, О.Н. Гончаренко. – М.: Феникс, 2012. – 320 с.

20. Бреславцева Н.А. Бухгалтерское дело / Н.А. Бреславцева, О.В. Медведева, Г.Г. Нор-Аревян. – М.: А-Приор, 2007. – 158 с.

21. Бримсон Джеймс. Процессно-ориентированное бюджетирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании [Driving Value Using Activity-Based Budgeting] / Джеймс Бримсон, Джон Антонс, Джей Коллинз. – М.: Издательство Вершина, 2007. - 336 с.

22. Булгакова С.В. Управленческий учет: методология и организация:

монография / С.В. Булгакова; Воронеж. гос. ун-т. — Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. — 200 с.

23. Булгакова С.В. Управленческий учет: проблемы теории / С.В. Булгакова. — Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2006. — 160 с.

24. Булгакова С.В. Современные концепции управленческого учета: монография / С.В. Булгакова; Воронеж. гос. ун-т. — Воронеж: Изд-во ВГПУ, 2012. — 153 с.

25. Бухгалтерский учет / [под ред. Безруких П.С.]. — М.: Бухгалтерский учет, 2004. — 736 с.

26. Бухгалтерский учет / Л. И. Хоружий [и др.]. — М. — КолосС, 2004. — 512 с.

27. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков. — М.: ТК Велби, 2007. — 672 с.

28. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет / О.Б. Вахрушева. — М.: Дашков и Ко, 2011. — 252 с.

29. Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет в сфере услуг / М.А. Вахрушина. — М.: Рид Групп, 2011. — 576 с.

30. Вахрушина М.А. Управленческий учет-1 / М. А. Вахрушина, С. А. Рассказова-Николаева, М. И. Сидорова. — М.: БИНФА, 2009. — 176 с.

31. Веснин В.Р. Менеджмент: учебник / В.Р. Веснин. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК Велби, Проспект, 2006. — 504 с.

32. Виханский О.С. Менеджмент: учебник / О. С. Виханский, А.И. Наумов. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Экономистъ, 2006. — 670 с.

33. Внедрение сбалансированной системы показателей [Balanced Scorecard Umsetzen]. Серия: Модели менеджмента ведущих корпораций. - 3 изд. - Издательство: Альпина Бизнес Букс, 2008. - 480 с.

34. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник / О.Н. Волкова. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. — 472 с.

35. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет / Н. Д. Вруб-

левский. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.

36. Гетьман В.Г. Бухгалтерский финансовый учет / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова. – М.: Дашков и Ко, 2013. – 504 с.

37. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет / В.Г. Гетьман, В.Э. Керимов, З.Д. Бабаева, Т.М. Неселовская; под ред. В.Г. Гетьмана. – М.: Инфра-М, 2012. – 720 с.

38. Глухов В. В. Менеджмент: Учебник для вузов. 3-е изд. / В. В. Глухов. — СПб.: Питер, 2008. — 608 с.

39. Гиляровская Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Л.Т. Гиляровская, Д. В. Лысенко, Д. А. Ендовицкий. – М.: ТК Велби, 2008. – 360 с.

40. Гиляровская Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческого предприятия / Л.Т. Гиляровская, А. А. Вехорева.- СПб: Питер, 2003. – 256 с.

41. Гордашникова О. Ю. Функционально-стоимостной анализ качества продукции и управления маркетингом на предприятии / О. Ю. Гордашникова. – М.: Издательство: Альфа-Пресс, 2006. - 88 с.

42. Горелик О.М. Производственный менеджмент: принятие и реализация управленческих решений: учебное пособие / О.М. Горелик. – М.: КНОРУС, 2007. – 272 с.

43. Горелова М.Ю. Управленческий учет. Методы калькулирования себестоимости / М. Ю. Горелова. – М: Издательство: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2006. - 56 с.

44. Гуияр Ф.Ж., Преобразование организации / Ф.Ж. Гуияр, Дж. Н. Келли. — М.: Дело, 2000. – 235 с.

45. Данн Филип. ABC на практике / Филип Данн. – (http://www.consulting.ru/main/ias/texts/m11/138_aweb.shtml)

46. Дейли Джон Л. Эффективное ценообразование - основа конкурентного преимущества: Pricing for Profitability: Activity-Based Pricing for Competitive Advantage / Джон Л. Дейли. - Издательство: Вильямс, 2004. - 304 с.

47. Долан Р. Дж. Эффективное ценообразование: Power Pricing / Р. Дж. Долан, Г. Саймон - Издательство: Экзамен, 2005. - 416 с.
48. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / К. Друри [пер.с англ. Н.Д. Эриашвилли]. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 1232 с.
49. Ендовицкий Д.А. Комплексный экономический анализ деятельности управленческого персонала / Д.А. Ендовицкий, Н.Н. Беленова. – М.: КноРус, 2011. – 192 с.
50. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М.:Экономистъ. – 2005. – 304 с.
51. Жарикова Л.А. Управленческий учет: учеб. пособие / Л.А. Жарикова. - Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. - 136 с.
52. Зонова А. В. Бухгалтерский учет и анализ. Комплексный подход к принятию управленческих решений / А. В. Зонова, Л. А. Адамайтис, И. Н. Бачуринская. – М.: Издательство: Эксмо, 2009. – 344 с.
53. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: Инфра-М, 2011. – 576 с.
54. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерское дело / В.Б. Ивашкевич, Л. И. Куликова. – М.: Экономистъ, 2007. – 528 с.
55. Ивлев В. А. ABC/ABM/ABV. Методы и системы / В. А. Ивлев, Т. В. Попова. - 2 изд.- Издательство: 1С Паблишинг, 2007. - 208 с.
56. Ивлев В.А. Концепция контроллинга и функционально-стоимостной анализ / В.А. Ивлев, Т.В. Попова – (http://www.itrealty.ru/analit/control_and_abc.html)
- 57.Ивлев В.А. Методология функционально-стоимостного анализа ABC (ФСА) / В.А. Ивлев, Т.В. Попова – (<http://www.citforum.btsau.net.ua/cfin/idef/abc.shtml>)
58. Ивлев В.А. Что такое функционально-стоимостной анализ / В.А. Ивлев, Т.В. Попова – (http://www.cfin.ru/management/what_is_abc.shtml)
59. Измерение результативности компании HBR: Measuring Corporate Per-

formance Серия: Классика Harvard Business Review. - 2 изд. - Издательство: Альпина Бизнес Букс, 2007. - 224 с.

60. Истомин, Е.П. Теория организации: системный подход: учебник / Е.П. Истомин, А.Г. Соколов. — СПб.: Андреевский издательский дом, 2009. — 314 с.

61. Каверина О.Д. Управленческий учет. Теория и практика / О.Д. Каверина. – М.: Юрайт, 2013. – 496 с.

62. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

63. Каплан Роберт С. Функционально-стоимостной анализ. Практическое применение: Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance / Роберт С. Каплан, Робин Купер. - Издательство Вильямс, 2008. - 352 с.

64. Каплан Роберт. The Balanced Scorecard: transtang strategy into Action / Роберт Каплан, Дейвид Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2006. – 304 с.

65. Каплан Роберт. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей: The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment / Роберт Каплан, Дейвид Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2009. - 416 с.

66. Каплан Роберт. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes / Роберт Каплан, Дейвид Нортон. - Серия: Книжная полка МАГ КОНСАЛТИНГ. - М.: Олимп-Бизнес, 2007. – 394 с.

67. Каплан Роберт. Стратегическое единство. Создание синергии организации с помощью сбалансированной системы показателей: Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies / Роберт Каплан, Дейвид Нортон. - Серия: Книжная полка МАГ КОНСАЛТИНГ. -Издательство: Вильямс, 2006. – 384 с.

68. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М.: Юнити, 2004. – 351 с.

69. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и Ко, 2011. – 476 с.

70. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и Ко, 2012. – 776 с.

71. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат / В.Э. Керимов. – М.: Эксмо, 2005. – 144 с.

72. Керимов В.Э. Бюджетирование и внутрихозяйственный контроль в торговле / В.Э. Керимов, Д.С. Аболенский, П.В. Селиванов. – М.: Эксмо, 2006. – 224 с.

73. Кистерева Е. В. Справочник экономиста по ценообразованию / Е. В. Кистерева. - Серия: Библиотека журнала "Справочник экономиста". – М.: Профессиональное издательство, 2008. - 136 с.

74. Кобец Е.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях отрасли. Учебное пособие / Е.А. Кобец, М.Н. Корсаков. - Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2006. – 213 с.

75. Ковалев В.В. / Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, - 2006. – 424 с.

76. Ковалев В.В. / Учет, анализ и финансовый менеджмент / В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, - 2006. – 688 с.

77. Ковалев С.В. Функционально-стоимостной анализ бизнес-процессов / С.В. Ковалев. – (http://www.componenta.ru/info_kons_7_3_10.php)

78. Кожинов В.Я. Производство. Учет и налоги / В.Я. Кожинов. – М.: Альфа-Пресс, 2007. - 428 с.

79. Кокинс Г. Учебник по методологии функционального учёта затрат: Activity-based costing / Г. Кокинс, А. Страттон, Дж. Хелблинг.- М.: ВИП Ана-тех, 2000. – 344 с.

80. Кольвах О.И. Моделирование бухгалтерского учета. Ситуационно-матричный подход / О.И. Кольвах. – М.: Вузовская книга, 2010. – 336 с.

81. Комиссарова И. П. Трансформация учета расходов организации: ме-

тодология и практика / И. П. Комиссарова. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 224 с.

82. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2012. – 496 с.

83. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет / Н.П. Кондраков. – М.: Инфра-М, 2012. – 688 с.

84. Кондукова Э. В. ABC: Себестоимость без искажений / Э. В. Кондукова. – М.: Эксмо, 2008. - 288 с.

85. Коротков Э.М. Менеджмент / Э.М. Коротков. – М.: Юрайт, 2010. – 640 с.

86. Костюкова Е.И. Управленческий учет в различных отраслях: теория и практика: монография / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, В.С. Яковенко. – Ставрополь: СевКавГТУ, 2009. – 328 с.

87. Котляров С.А. Управление затратами. Планирование. Калькулирование. Контроль / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, 2007. - 160 с.

88. Крохичева Г.Е. Виртуальная бухгалтерия: концепция, теория и практика / Г.Е. Крохичева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 176 с.

89. Крохичева Г.Е. Виртуальный учет: концепция, моделирование и организация / Г.Е. Крохичева. – Ростов н/Д: РГСУ, 2004 – 311 с.

90. Крохичева Г.Е. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация: автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук / Г.Е. Крохичева. – М.: МГУ, 2004. – 48 с.

91. Кудинов А.Н. CRM. Российская практика эффективного бизнеса / А.Н. Кудинов. - Издательство: 1С Пабблишинг, 2008. - 374 с.

92. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие / М. С. Кузьмина. – 3-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2012. - 248 с.

93. Кукукина И.Г. Управленческий учет / И.Г. Кукукина. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 400 с.

94. Кукукина И.Г. Управленческий учет / И.Г. Кукукина. – М.: Высшее

образование, 2008. – 432 с.

95. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.

96. Литвинов Д.Н. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости в мелкосерийном машиностроении: автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук / Д.Н. Литвинов, 2009. – 24 с.

97. Любушин Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Н. П. Любушин. - М.: Юнити-Дана, 2006. – 448 с.

98. Любушин Н. П. Экономический анализ / Н. П. Любушин. – М.: Юнити-Дана, 2008. – 424 с.

99. Малюсо Н. Написание промежуточного отчета / Н. Малюсо. – (http://www.consulting.ru/main/mgmt/texts/m8/103_prosci.shtml)

100. Марн Майкл В. Ценовое преимущество: The Price Advantage / Майкл В. Марн, Эрик В. Регнер, Крейг К. Завада. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. - 320 с.

101. Менеджмент процессов / под ред. Й. Беккера, Л. Вилкова, В. Таратухина, М. Кугелера, М. Роземанна [пер. с нем.]. – М.: Эксмо, 2007. – 384 с.

102. Мизиковский Е.А. Производственный учет / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. – М.: Инфра-М, 2010. – 272 с.

103. Милгром П. Экономика, организация и менеджмент: учеб пособие в 2 кн. Кн. 1./ П. Милгром, Дж. Робертс; пер. с англ. под ред. И.И.Елисеевой, В.Л.Тамбовцева. - СПб.: Открытое общество, 1999. – 468 с.

104. Мельник М. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / М. В. Мельник, Е. Б. Герасимова. – М.: Форум, 2010. – 192 с.

105. Нидлз Б.Е. Принципы бухгалтерского учета / Б.Е. Нидлз, Х. Андерсон, Дж. Кондуэлл; по ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

106. Низомов С.Ф. Развитие методологии и организации управленческого учета в строительном комплексе (на примере республики Таджикистан): авто-

реф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук / С.Ф. Низомов. – М.: МАКС Пресс, 2011. – 40 с.

107. Николаева О.Е. Классический управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М.: ЛКИ, 2010. – 400 с.

108. Николаева С. А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С. А. Николаева, С. В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.

109. Ньюэлл Ф. Почему не работают системы управления отношениями с клиентами (CRM): Why CRM Doesn't Work: How to Win by Letting Customers Manage the Relationship / Ф. Ньюэлл. – М.: Добрая книга, 2004. - 368 с.

110. Общий и специальный менеджмент: учебник / под ред. А.Л. Гапоненко, А.П. Панкрухина. – М.: РАГС, 2001. – 568 с.

111. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка / С.И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М.: А ТЕМП, 2009. – 944 с.

112. Ольве Н.-Г. Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию: Performance Drivers. A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard / Нильс-Горан Ольве, Ж. Рой, М. Ветер. - Издательство: Вильямс, 2006. - 304 с.

113. Осипенкова О.А. Функционально-процессный метод расчета себестоимости как средство повышения эффективности деятельности российских предприятий / О.А. Осипенкова. -(<http://www.gaap.ru/biblio/icar51.htm>)

114. Основы менеджмента: учеб. для вузов / под ред. Д.Д. Вачугова. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Высшая школа., 2005. – 376 с.

115. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

116. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета. Современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

117. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета / В.Ф. Палий. – М.: Инфра-М, 2009. – 288 с.

118. Палий В.Ф. Финансовый учет: учебное пособие / В.Ф. Палий, В.В.

Палий. - изд. 2-е, перераб., доп. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2001. – 672 с.

119. Парменгер Д. Ключевые показатели эффективности: Key Performance Indicators / Д. Парменгер. – М.: Олимп-Бизнес, 2009. - 264 с.

120. Пейн Э. Руководство по CRM. Путь к совершенствованию менеджмента клиентов: Handbook of CRM: Achieving Excellence in Customer Management / Э. Пейн. - Издательство: Гревцов Паблшер, 2007. – 384с.

121. Переверзев М.П. Менеджмент: Учебник. — 2-е изд., доп. и перераб. / М.П. Переверзев, Н.А. Шайденко, Л.Е. Басовский [под общ. ред. проф. М.П. Переверзева]. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 330 с.

122. Питеркин С.В. Точно вовремя для России. Практика применения ERP-систем / С.В. Питеркин, Н.А. Оладов, Д.В. Исаев. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 368 с.

123. Попова Л.В. Бюджетирование на микро- и макроуровне / Л.В. Попова, В.А. Константинов. – М.: Дело и Сервис, 2009. – 288 с.

124. Попова Л.В. Формирование бухгалтерского (управленческого) учета на отечественных предприятиях малого бизнеса. Практические аспекты. Малые предприятия розничной торговли и общественного питания / Л.В. Попова, М.А. Богатырев, В.А. Константинов. – М.: Мини Тайп, 2011. – 160 с.

125. Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость / пер. с англ. Е. Калининой. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2005 (2-е изд. — 2008). — 715 с.

126. Портер М. Конкуренция: пер. с англ./ М. Портер.– М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 608 с.

127. Производственный и операционный менеджмент / Р.Б. Чейз [и др.]. – изд. 8-е, пер. с англ. – М.: Вильямс, 2004. – 704 с.

128. Пятов М. Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений / М. Л. Пятов. - Издательство: 1С-Паблишинг, 2009. - 268 с.

129. Райхельд Ф. Книга о настоящей прибыли и реальном росте: The Ultimate Question: Driving Good Profits and True Growth / Ф. Райхельд. - М: Поколение, 2007. - 256 с.

130. Райхельд Ф. Эффект лояльности: движущие силы роста, прибыли и непреходящей ценности: The Loyalty Effect: The Hidden Force Behind Growth, Profits, and Lasting Value / Ф. Райхельд. - Издательство: Вильямс, 2005. - 384 с.
131. Расчет затрат для инженеров / Х. Варнеке [и др.]; пер. с нем. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 307 с.
132. Репин В.В. Метод ABC-анализа / В.В. Репин. - (<http://www.devbiz.narod.ru/home/kozloff/Finance/FinMan/ABCRepin.pdf>)
133. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар [пер. с фр., под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
134. Рогуленко Т.М. Бухгалтерский учет / Т.М. Рогуленко, В.П. Харьков. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 463 с.
135. Рогуленко Т.М. Теория бухгалтерского учета / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. – М.: Кнорус, 2013. – 176 с.
136. Сапожникова Н.Г. Принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие.- Воронеж: Изд-во ВГУ, 2001. – 144 с.
137. Сидоренко Д.М. Пример использования ABC-метода для оценки операций / Д.М. Сидоренко. - (<http://www.orientsoft.by/primer.html>)
138. Слабинская И.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / И.А. Слабинская, В.А. Ровенских. – М.: ТНТ, 2010. – 360 с.
139. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
140. Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации / А.А. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 288 с.
141. Стерлигова А.Н. Операционный (производственный) менеджмент: учеб. пособие / А.Н. Стерлигова, А.В. Фель. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 187 с.
142. Стефанова С. Н. Бухгалтерский учет. Финансовый и управленческий / С. Н. Стефанова, И. Ю. Ткаченко. - М.: Феникс, 2008. - 352 с.
143. Теория бухгалтерского учета / под ред. Е.А. Мизиковского, М.В. Мельник. – М.: Магистр, 2010. – 384 с.
144. Терни П. Разумный учет. Как получить истинную картину затрат с

помощью системы ABC: Common Cents: How To Succeed with Activity-Based Costing and Activity-Based Management / П. Тернии. - М.: Секрет фирмы, 2006. – 328 с.

145. Томпсон А.А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: учеб пособие / А.А.Томпсон, Дж. Стрикленд; пер. с англ. под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 576 с.

146. Управление жизненным циклом продукции / А. Ф.Колчин [и др.]. - М: Анахарсис, 2002. - 304 с.

147. Управленческий учет / Э.А. Аткинсон [и др.]. – 3-е издание: пер. с англ. — М.: Вильямс, 2007. — 874 с.

148. Управленческий учет. Бакалавриат / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 432 с.

149. Управленческий учет и анализ с практическими примерами / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, Е.Ю. Степанова. – М.: Дело и Сервис, 2008. – 272 с.

150. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / Л.В. Попова, И.А. Маслова, С.А. Алимов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 448 с.

151. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях / Л.В. Попова, В.А. Константинов, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 224 с.

152. Фофанов В.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей / В.А. Фофанов. - Серия: Практикум бухгалтера. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008. - 312 с.

153. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Дж. Чампи. - СПб.: Изд-во СПб. ун-та, 1997. -332 с.

154. Харрингтон Дж. Оптимизация бизнес-процессов. Документирование, анализ, управление, оптимизация. / Дж. Харрингтон, К.С Эссепинг, Харм Ван Нимвеген [пер. с англ.]. - СПб: АЗБУКА, БМикро. - 2002. - 317 с.

155. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [пер. с англ.] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер [под ред. Я.В. Соколова].— М.: Финансы и статистика, 2000.— 416 с.

156. Хорнгрен. Ч. Т. Управленческий учет: Coat Accounting: A Managerial Emphasis / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [пер. с англ.]. - 10-е издание. – СПб.: Питер, 2008. - 1008 с.

157. Хоружий Л. И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях / Л. И. Хоружий, К. А. Джикия, В. И. Хоружий. – М.: Альфа-Пресс, 2005. – 224 с.

158. Цветков А. Н. Менеджмент: учебник для вузов / А. Н. Цветков. – СПб.: Питер, 2010. – 256 с.

159. Цыренова А.А. Менеджмент: учебно-методическое пособие / А.А. Цыренова. – Улан-Удэ: Издательство ВСГТУ, 2006. – 114 с.

160. Шапиро Дж. Моделирование цепи поставок / Дж. Шапиро [пер. с англ. под ред. В.С. Лукинского]. – СПб.: Питер, 2006. – 720 с.

161. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа / А.Д. Шеремет. – М.: Инфра-М, 2011. – 352 с.

162. Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / А.Д. Шеремет. – М.: Инфра-М, 2009. – 368 с.

163. Широбоков В.Г. Бухгалтерский финансовый учет / В.Г. Широбоков, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. – 2-е изд., стер. - М.: КноРус, 2013. – 666 с.

164. Шишкова Т.В. Классический управленческий учет / Т.В. Шишкова, О.Е. Николаева. – М.: ЛКИ, 2010. – 400 с.

Иностранная литература:

165. Andersen B. The Benchmarking Handbook: Step-by-Step Instructions / B. Andersen, P.-G. Pettersen. – London: Chapman & Hall, 1996. – 348 с.

166. Cokins G. Activity-based Cost Management: An Executive's Guide / G. Cokins. - Wiley, 2001. - 384 с.

167. Cokins G. Activity-Based Cost Management: Making It Work: A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System / G. Cokins. -

McGraw-Hill Companies, 1996. - 228 c.

168. Cooper R. Hewlett-Packard: The Roseville Network Division / R. Cooper, Peter B. B. Turne. - Boston: Harvard Business School Press, 1989. – 204 c.

169. Forrest E. Activity-Based Management: A Comprehensive Implementation Guide / E. Forrest. - Bain & Company, 2001. – 69 c.

170. Frost W. ABCs of Activity Based Management : Crushing Competition Through / W. Frost. - Performance Improvement, 2005. – 288 c.

171. Guidebook for Using and Understanding Activity-Based Costing // US Department of Defence – (<http://www.c3i.osd.mil/bpr/bprcd/0201.htm>)

172. Hall Robert W. Measuring Up: Charging Pathways to Manufacturing Excellence / Robert W. Hall, Thomas H. Johnson, Peter B. B. Turney. - Homewood IL: Dow-Jones Irwin, 1990. – 384 c.

173. Hicks Douglas T.. Activity-Based Costing : Making It Work for Small and Mid-Sized Companies / Douglas T. Hicks. – second edition. - Wiley Cost Management Series, 2008. – 325 c.

174. Howard M. A. The Choice of Productivity Measures in Organizations / M. A. Howard, A. A. Atkinson. - Boston: Harvard Business School Press, 1990. – 348 c.

175. Innes J., Activity-Based Costing: A Review with Case Studies / J. Innes, F. Mitchell. - London: The Chartered Institute of Management, 1990. – 436 c.

176. Johnson T.H. Activity Management and Performance Measurement in a Service Organization / T.H. Johnson, G. Fults, P. Jackson. - Sarasola, FL: American Accounting Association, 1990. – 295 c.

177. Kaplan R.S. John Deere Component Works / R.S. Kaplan. - Boston: Harvard Business School Press, 1986. – 269 c.

178. Kaplan R.S. Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance / R.S. Kaplan, R. Cooper. - Boston: Harvard Business School Press, 1998. – 243 c.

179. Kaplan R.S. Drive Growth with Customer Profitability Management / R.S. Kaplan, S.R. Anderson. - Boston: Harvard Business School Press, 2003. – 215 c.

180. Kemp S. Budgeting for Managers / S. Kemp, E. Dunbar. - McGraw-Hill, 2003. - 204 с.
181. Mitchell J. Activity-Based Costing: A Review with Case Studies / J. Mitchell, F. Innes. - London: The Chartered Institute of Management Accountants, 1990. – 315 с.
182. O'Brien Thomas. Improving Performance through Activity analysis / Thomas O'Brien. - Sarasota, FL: American Accounting Association, 1990. – 208 с.
183. Player S. Activity-Based Management: Arthur Andersen's Lessons from the ABM Battlefield / S. Player, D. E. Keys. - 2nd Edition. - Wiley, 1999. - 288 с.
184. Rolstadas A. Performance Management: A Business Process Benchmarking Approach / A. Rolstadas. – London: Chapman & Hall, 1995. – 423 с.
185. Schonberger R.J. Building a Chain of Customers: Linking Business Functions to Create the World Company / R.J. Schonberger. - New York: Free Press, 1990. – 238 с.
186. Stahl M.J. Competing Globally through Customer Value: The Management of Strategic Suprasystems / M.J. Stahl, G.M. Bound. - Westport, CT: Greenwood Publishing, 1991. – 348 с.
187. Swanson R.C. The Quality Improvement Handbook: Team Guide to Tools and Techniques / R.C. Swanson. – London: Kogan Page, 1995. – 318 с.
188. Turney Peter B.B. Accounting for Continuous Improvement/ B.B. Peter Turney, Anderson Bruce. - Sloan Management Review, 1987. – 315 с.
189. Turney Peter B. B. A Glossary of Activity-Based Management / Peter B. B. Turney, N. Raffish. - Dallas: Computer Aided Manufacturing International, 1991. - 398 с.

Статьи в периодических изданиях:

190. Выборнов А. Управление доходностью выходит на первый план: почему сегодня это так важно? / А. Выборнов // Аналитический банковский журнал. – 2011. - № 9. – С. 82-83.
191. Ковалев А.Е. Метод классификации как основа управленческого учета / А.Е. Ковалев, Ю.И. Ковалева // Научные записки НГУЭУ. – 2009. - № 3.

– С. 99 – 110.

192. Костюкова Е.И. Влияние технологии и организации производства на построение системы управленческого учета / Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова, Н.А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 39. – С. 18-24.

193. Костюкова Е.И. Совершенствование системы управленческого учета на хлебопекарных предприятиях / Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова // Все для бухгалтера. – 2012. - № 4. – С. 11-15.

194. Литвинов Д.Н. Организация учета в пооперационной системе калькуляции / Д.Н. Литвинов // Развитие и модернизация России и мира: социоэкономические, политические и информационно-технические аспекты: материалы II междунар. науч.-практ. конф.: в 2 ч. – Воронеж, 2008. – Ч. 2. – С. 67-72.

195. Литвинов Д.Н. Проблемы выделения центров ответственности, центров затрат и мест их возникновения на предприятиях машиностроения / Д.Н. Литвинов // Сегодня и завтра российской экономики: науч.-аналитический сб. – 2008. - № 19. – С. 76-81.

196. Литвинов Д.Н. Систематизация принципов и требований к управленческой отчетности организаций / Д.Н. Литвинов // Сегодня и завтра российской экономики: науч.-аналитический сб. – 2009. - № 26. – С. 104-109.

197. Литвинов Д.Н. Сущность управленческого учета как информационной основы процесса управления организацией / Д.Н. Литвинов // Стратегии развития – инновационно-инвестиционную активность: материалы регион. межвуз. науч.-практ. конф.: в 2 ч. – Воронеж, 2008. – Ч. 2. – С. 253-258.

198. Мицкевич А.А. Типовые проектные решения ABC-costing. / А.А. Мицкевич // Экономические стратегии. – 2005. - № 4. – С. 6-14.

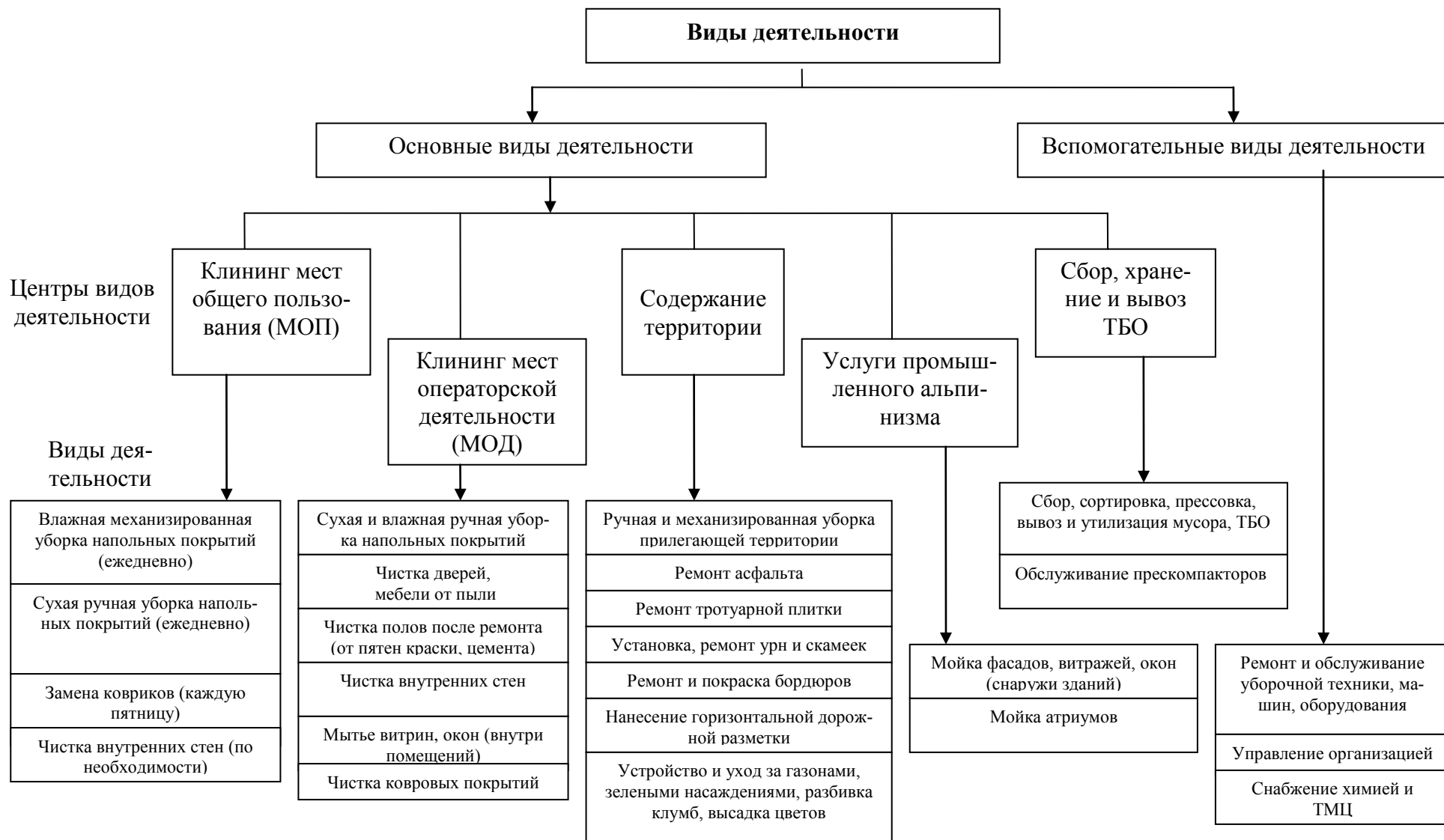
199. Мицкевич А.А. Pre ABC-Costing или методика оценки целесообразности разработки ABC на предприятии / А.А. Мицкевич // Экономические стратегии. – 2005. - № 7. – С. 10-17.

200. Мицкевич А.А. Функциональные методы калькуляции полной себестоимости: основы ABC-costing / А.А. Мицкевич // Корпоративные стратегии. – 2007. - №11. – С. 7-12.

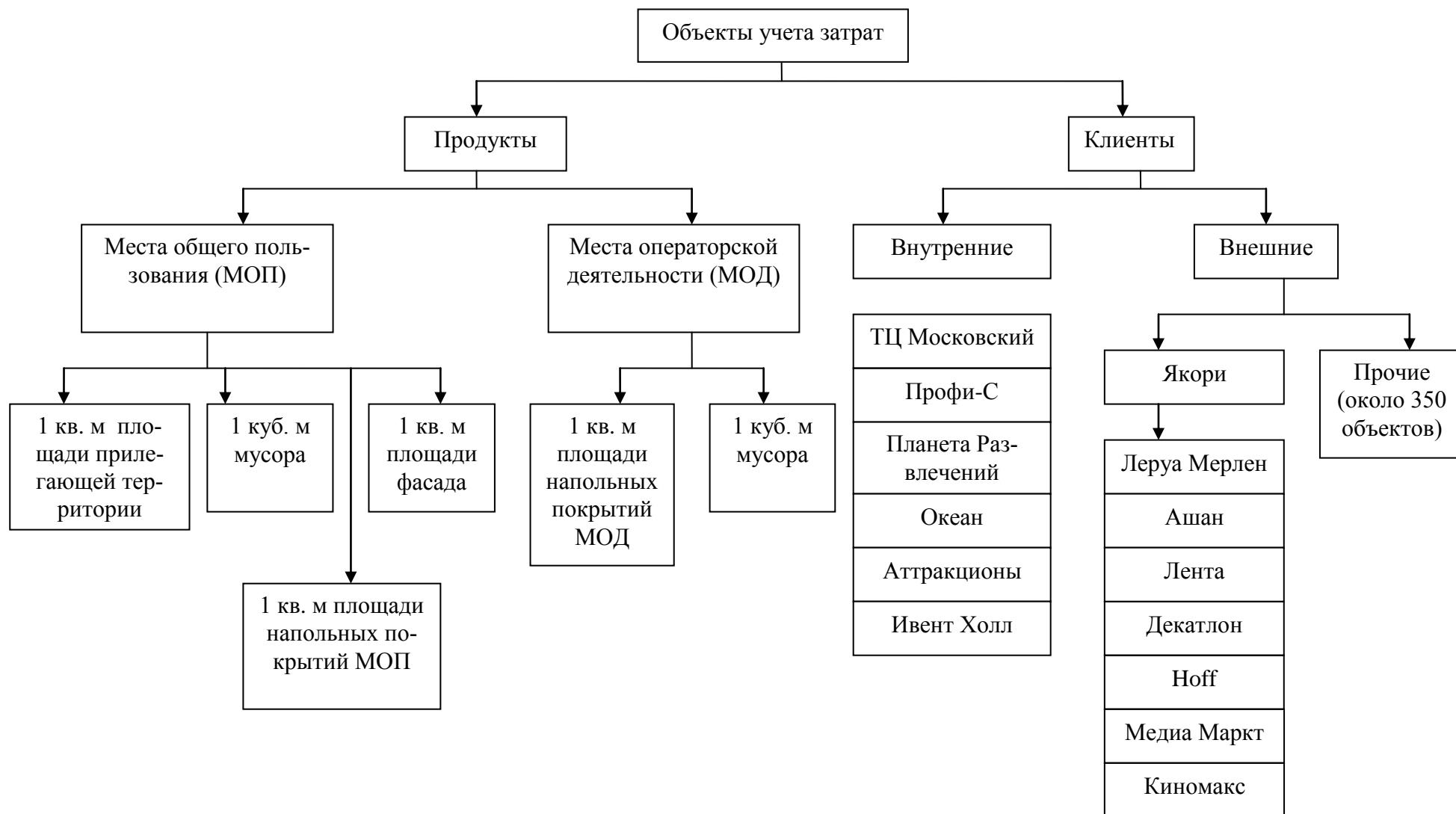
201. Activity-Based Management. An Overview // CIMA Technical Briefing. – 2001. – April. - (http://www.cima.org.uk/downloads/tec_briefing_abm.pdf)
202. Candy T. Activity-Based Management: Making The Right Descision / T. Candy // Financial World. 2002. – April. - (<http://www.armstronglaing.com/content/abmresources/abmresource.asp>)
203. Cooper R. Implementing an Activity-Based Costing System / R. Cooper // Journal of Cost Management. – 2001. – Spring. - C. 33-42.
204. Cooper R. Profit Priorities From Activity Based Costing / Robin Cooper, Robert S. Kaplan // Harvard Business Review. – 1991. - May-June. - C.130.
205. Cooper R. You Need a new cost System When.../ R/ Cooper // Harvard Business Review. – 1989. – January-February. – C. 77-82.
206. Dunne P. M. Marking Cost Analysis: A Modularized Contribution Approach / P. M. Dunne, H.I. Wolk // Journal of Marketing. – 1977. - July.-C. 83-94.
207. Haedicke J. Hughes Aircraft Sets the Standard / J. Haedicke, D. Feil //Management Accounting. - 1990. – February. - C. 29-33
208. Kaplan R. S. In Defence of Activity-Based Cost Management / R. S. Kaplan // Management Accounting. – 1992. - Nov. - C. 58-74.
209. Leahy T. The Ivy League of Activity-Based Management / T. Leahy // Business Finance. - 1999. - April. – (<http://www.controllermag.com/archives/Static/wcd00003/wcd0032a.htm>)
210. O’Guin M. Focus the Factory with Activity-Based Costing / M. O’Guin // Management Accounting. – 1990. – February. – C. 36-41.
211. Turney Peter B. B. Accounting for Continuous Improvement / Peter B. B. Turney, B. Anderson // Sloan Management Review. - 1989. – Winter.– C -37-48.
212. Turney Peter B. B. The Impact of Continuous Improvement on the Design of Activity-Based Cost Systems/ Peter B. B. Turney, J. M. Reeve // Journal of Cost Management. – 1990. – Summer. – C. 43-50.
213. Turney Peter B. B.. Beyond TQM with Workforce Activity-Based Management / Peter B. B. Turney // Management Accounting. – 1993. – September. - C. 28-31.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Перечень видов деятельности ООО «ЭКРИ 36»



Детализация объектов учета ООО «ЭКРИ 36»



Драйверы затрат ООО «ЭКРИ 36»

Виды деятельности (центры видов деятельности)	Виды деятельности, входящие в центр видов деятельности	Периодичность осуществления видов деятельности	Драйверы затрат	Продукты производства/клиенты
1	2	3	4	5
Клининг МОП	Влажная механизированная уборка напольных покрытий	Ежедневно	Площадь напольных покрытий МОП	1 кв. м. площади напольных покрытий МОП
	Сухая ручная уборка напольных покрытий	Ежедневно		
	Замена ковриков	Еженедельно (по пятницам)		
	Чистка внутренних стен	По необходимости		
Клининг МОД	Сухая и влажная ручная уборка напольных покрытий	Несколько раз в месяц по условиям договора оказания клининговых услуг, входят в стандартный набор услуг	Частота осуществления клининга МОД и площадь напольных покрытий арендатора	1 кв. м. площади напольных покрытий МОД
	Чистка внутренних стен			
	Чистка дверей, мебели от пыли, мойка витрин			
	Мытье окон (внутри помещений)	По дополнительной заявке арендаторов	Частота мытья окон, количество окон у арендатора, площадь напольных покрытий арендатора	
	Чистка ковровых покрытий	По дополнительной заявке арендаторов	Частота чистки ковров, площадь напольных покрытий арендатора	
Чистка полов после ремонта (от пятен краски, цемента)	По дополнительной заявке арендаторов	Частота чистки полов, площадь напольных покрытий арендатора		

Продолжение прил. 3

1	2	3	4	5
Содержание территории	Ручная и механизированная уборка прилегающей территории	Ежедневно	Площадь прилегающих территорий	1 кв. м площади прилегающей территории
	Ремонт асфальта	По необходимости		
	Ремонт тротуарной плитки			
	Установка, ремонт урн и скамеек			
	Ремонт и покраска бордюров			
	Нанесение горизонтальной дорожной разметки			
Устройство и уход за газонами, зелеными насаждениями, разбивка клумб, высадка цветов				
Услуги промышленного альпинизма	Мойка фасадов, витражей, окон (снаружи зданий)	По дополнительной заявке арендаторов	Частота мойки, площадь фасадов	1 кв. м площади фасадов
	Мойка атриумов (МОП)		Частота мойки, площадь напольных покрытий МОП	1 кв. м. площади напольных покрытий МОП
Сбор, хранение и вывоз ТБО	Сбор, сортировка, прессовка, вывоз и утилизация мусора, ТБО	Ежедневно	Общий объем вывозимого мусора (включая ТБО, пищевые отходы)	1 куб. м мусора
	Обслуживание прескомпакторов	Несколько раз в месяц по условиям договора вывоза ТБО		
Ремонт и обслуживание уборочной техники, машин, оборудования		По необходимости	Время работы оборудования по центрам основных видов деятельности	
Управление организацией		Ежедневно	Среднесписочная численность рабочих по центрам основных видов деятельности	
Снабжение химией и ТМЦ		Ежедневно	Потребности в материалах по основным центрам видов деятельности, сформированные в начале месяца	

Таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности

в ООО «ЭКРИ 36» за _____ месяц 2013 г.

1. Распределение оплаты труда и отчислений на социальные нужды по сотрудникам

Ф.И.О.	Должность	Начислено		Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера затрат, приходящиеся на ВД	Отнесено на вид деятельности		
		Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.					Вид деятельности	Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.
Иванов С.С.	Генеральный директор	30 000	9 000	равными долями	-	-	-	Клининг МОП	7 500	2 250
								Клининг МОД	7 500	2 250
								Уборка территории	7 500	2 250
								Мойка фасада	7 500	2 250
Петрова Е.Н.	Бухгалтер по зарплате	15 000	4 500	пропорционально драйверу	недельный фонд рабочего времени	40	15	Клининг МОП	5 6250	1 688
							14	Клининг МОД	5 250	1 575
							9	Уборка территории	3 375	1 013
							2	Мойка фасада	750	225
Кацин А.П.	Дворник	10 000	3 000	прямые затраты	-	-	-	Содержание территории	10 000	3 000

2. Общее распределение оплаты труда и отчислений на социальные нужды

Виды деятельности	Отнесено на виды деятельности всего, руб.		Корреспонденция счетов	
	Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.	Дебет	Кредит
Клининг МОП	338 980,00	101 694, 00	30/1	70,69
Клининг МОД	320 500,00	96 150,00	30/2	70,69
Уборка территории	250 600,00	75 180,00	30/3	70,69
Мойка фасада	77 500,00	23 250,00	30/4	70,69

Таблица распределения материалов по видам деятельности в ООО «ЭКРИ 36»

за период с ___ по ___ 2013 г.

1. Распределение материалов по датам

Дата первичного документа	№ первичного документа	Наименование ценностей	Сумма ценностей, руб.	Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера, приходящиеся на ВД	Отнесено на ВД	
								ВД	Сумма, руб.
01.08.2013	требование-накладная № 1	мешки для мусора	5 000	прямые затраты	-	-	-	Клининг МОП	15400
		моющее средство ЖМС 2	8 600						
		моющее средство "Клининг супер"	1 800						
02.08.2013	требование-накладная № 2	бумага	5 000	прямые затраты	-	-	-	Управление организацией	14000
		папки	5 000						
		ручки	4 000						

2. Общее распределение материалов

Отнесено на виды деятельности	
Виды деятельности	Сумма, руб.
Клининг МОП	450 000,00
Клининг МОД	380 000,00
Уборка территории	400 000,00
Мойка фасада	75 000,00
Ремонт клинингового оборудования	150 000,00
Управление организацией	30 000,00

ВЕДОМОСТЬ

Учета брака в производстве по виду деятельности _____ за _____ 20__ г.

А. Затраты					Б. Потери	
Вид деятельности	Сырье и материалы	Заработная плата		Прочие производственные затраты	Показатели	Сумма
					Всего затрат по браку (согласно подразделу А раздела III)	
					Стоимость брака, принятого на учет как материалы (по ценам возможного использования или возможной реализации)	
					Списано на виновных лиц и на виновные организации	
					Потери по виду деятельности за месяц	
Итого					Потери с начала года	

Таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства
в ООО «ЭКРИ 36» за август месяц 2013 г.

1. Распределение затрат видов деятельности по продуктам производства

Виды деятельности	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	30/1
		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

2. Общие затраты производства

Затраты продуктов производства, руб.	
Продукты / клиенты	Затраты, руб.
кв. м напольного покрытия мест общего пользования	2 083 250
кв. м фасада	324 500
га площади территории	1 856 300

Отчет о себестоимости продуктов в разрезе видов деятельности в ООО «ЭКРИ 36» за _____ месяц 2013 г.

Продукты производства	Общая себестоимость продукта производства, руб.	Объем производства продукта	Себестоимость единицы продукта, руб.	Структура себестоимости	Затраты, руб.	Удельные доли, %	Вид деятельности	Затраты видов деятельности, руб.	Удельные доли, %	Драйверы затрат
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1 кв. м площади напольного покрытия мест общего пользования	2 083 250	50000	41,67	Прямые затраты	220 000	10,56%				
				Косвенные затраты	1 863 250	89,44%	Клининг мест общего пользования	1 053 800	56,56%	Площадь напольных покрытий МОП
							Ремонт и содержание клинингового оборудования	250 000	13,42%	Время работы оборудования
							Управление организацией	450 000	24,15%	Количество рабочих
							Снабжение, хранение ТМЦ	109 450	5,87%	Потребности в материалах по видам деятельности в начале месяца
1 кв. м фасада	324 500	5000	64,9	Прямые затраты	250 000	77,04%				
				Косвенные затраты	74 500	22,96%	Клининг мест общего пользования	38 000	51,01%	Частота мойки, площадь фасадов
							Управление организацией	15 000	20,13%	Количество рабочих
							Снабжение, хранение ТМЦ	21 500	28,86%	Потребности в материалах по видам деятельности в начале месяца

Продолжение прил. 10

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1 га площади территории	1 856 300	30	61 876,67	Прямые затраты	250 000	13,47%				
				Косвенные затраты	1 606 300	86,53%	Уборка территории	1 150 000	71,59%	Площадь прилегающих территорий
							Управление организацией	280 000	17,43%	Количество рабочих
							Снабжение, хранение ТМЦ	125 800	7,83%	Потребности в материалах по видам деятельности в начале месяца
							Ремонт и содержание автотехники	50 500	3,14%	Время работы оборудования

Наименование организации

УТВЕРЖДЕН
приказом (распоряжением) от _____ г. № _____

(должность)

(подпись)

(расшифровка)

« ____ » _____ Г.

РЕГЛАМЕНТ ПО ФУНКЦИОНАЛЬНОМУ КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ

Содержание

1. Общие положения.....	3
1.1. Назначение.....	3
1.2. Область применения.....	3
1.3. Порядок разработки, согласования, утверждения и внесения изменений в регламент.....	3
2. Термины, определения и сокращения.....	5
3. Описание требований и процессов.....	6
3.1. Подготовительный этап.....	6
3.2. Организация учетных процедур.....	8
3.3. Осуществление учета по видам деятельности.....	10
3.4. Заключительный этап.....	12
4. Ответственность.....	13
5. Контроль.....	13
Лист согласования.....	14
Приложения.....	15

1. Общие положения

1.1. Назначение

Регламент по функциональному калькулированию (далее – регламент) определяет порядок взаимодействия субъектов в процессе организации и ведения учета по видам деятельности, продуктам производства в целях повышения эффективности деятельности экономического субъекта.

1.2. Область применения

1.2.1. Действие регламента распространяется на всех руководителей и сотрудников подразделений организации, принимающих участие в организации и ведении функционального калькулирования, а также осуществляющих координацию и контроль совместной работы таких подразделений.

1.2.2. К таким сотрудникам относятся:

- координаторы функционального калькулирования (директор организации, финансовый директор, заместитель директора по экономике);

- организаторы функционального калькулирования и функционального менеджмента: главный бухгалтер и функциональный менеджер (главный экономист, начальник финансово-экономического отдела, экономист, аналитик, финансовый менеджер);

- исполнители, осуществляющие калькулирование затрат по видам деятельности (бухгалтеры по функциональному калькулированию, которые входят в производственно-калькуляционный сектор бухгалтерской службы).

1.3. Порядок разработки, согласования, утверждения и внесения изменений в регламент

1.3.1. Регламент функционального калькулирования разрабатывается главным функциональным менеджером (функциональным менеджером) и согласуется главным бухгалтером и утверждается координатором - директором (генеральным директором), либо финансовым директором (если есть), либо за-

местителем директора по экономике (если есть).

1.3.2. Главный бухгалтер рассматривают регламент в течение двух рабочих дней с момента поступления ему проекта документа и вносит свои замечания, корректировки и предложения и передает функциональному менеджеру с листом согласования.

Функциональный менеджер в течение двух рабочих дней после поступления ему листов согласования анализирует поступившие предложения, вносит корректировки, устраняет замечания и передает скорректированный проект документа с листами согласования главному бухгалтеру.

Главный бухгалтер в течение двух рабочих дней проводит дополнительные согласования, ставит отметки об устранении замечаний в листах согласования и передает их с проектом документа координатору.

Координатор рассматривает проект документа, согласованный функциональным менеджером и главным бухгалтером, в течение трех рабочих дней и при отсутствии замечаний утверждает регламент. При наличии замечаний координатор возвращает проект документа функциональному менеджеру на доработку.

Функциональный менеджер в течение двух рабочих дней устраняет замечания и передает откорректированный проект регламента координатору, который в течение двух рабочих дней утверждает регламент.

Утвержденный регламент вступает в действие с момента утверждения.

1.3.3. Функциональный менеджер периодически вносит в регламент незначительные изменения, к которым относятся:

- корректировка названий должностей или подразделений, подчиненности;
- уточнение действий и функций, не меняющих порядок выполнения деятельности в целом.

Информация о внесенных изменениях передается главному бухгалтеру, а устаревшая версия документа в электронной папке в общем доступе должна быть заменена на новую версию.

1.3.4. Если определена необходимость существенного изменения действующего регламента или создания нового, координатор в течение трех рабочих дней информирует об этом функционального менеджера, который разрабатывает проект нового регламента согласно вышеизложенному порядку разработки, согласования и утверждения регламента.

2. Термины, определения и сокращения

2.1. Система функционального калькулирования – это инновационная, стратегически ориентированная калькуляционная система, рассматриваемая инструментом функционального управления и повышения качества менеджмента организации, обеспечивающая точность измерения себестоимости на основе распределения затрат по инновационному объекту калькулирования – видам деятельности – на всех этапах создания цепочки ценности.

2.2. Виды деятельности — это процессы или процедуры, возникающие в ходе выполнения деятельности организации.

2.3. Центры видов деятельности — это совокупность связанных видов деятельности.

2.4. Пулы затрат видов деятельности — это совокупные затраты на выполнение вида деятельности, состоящий из суммы всех элементов затрат, образующихся посредством распределения каждого типа ресурсов на вид деятельности.

2.5. Драйверы затрат — в настоящем Регламенте — факторы, используемые для взаимосвязи пулов затрат видов деятельности с объектами затрат и показывающие частоту выполнения видов деятельности по каждому типу продукта или клиенту.

3. Описание требований и процессов

3.1. Подготовительный этап

3.1.1. Процесс функционального калькулирования показан на схеме Приложения № А к данному документу.

3.1.2. Процессу функционального калькулирования предшествует подготовительный этап, который выполняет главный функциональный менеджер (функциональный менеджер).

3.1.3. Цель выполнения подготовительного этапа — подготовка и формирование информации, необходимой для выполнения учетных процедур функционального калькулирования.

3.1.4. Для достижения этой цели функциональный менеджер осуществляет:

- дифференциацию видов деятельности;
- дифференциацию объектов учета;
- выделение драйверов затрат;
- определение и утверждение структуры внутренней управленческой отчетности (входящей в нее совокупности отчетов);

3.1.5. Функциональный менеджер взаимодействует с маркетинговой, технической и другими службами с целью получения технологической, технической, маркетинговой, конъюнктурной информации, позволяющей учесть все особенности деятельности организации при разработке учетной процедуры АВС-калькулирования (Приложение Б).

3.1.6. Функциональный менеджер дифференцирует виды деятельности по следующим группам:

- основные виды деятельности (создают ценность продукта для конечного потребителя)
- вспомогательные виды деятельности (не создают добавленную ценность продукта, но необходимы для обслуживания основных видов деятельности);
- непроизводительные виды деятельности (не создают добавленную цен-

ность продукта, не обслуживают основные виды деятельности, но включают в себя непроизводительные затраты, например, на исправление брака, простои).

Итогом дифференциации видов деятельности является формирование структуры основных и вспомогательных видов деятельности (центров видов деятельности) организации.

3.1.7. Функциональный менеджер формирует и детализирует структуру объектов учета функционального калькулирования с учетом отличий в дизайне или объемах выпуска. Степень такой детализации зависит от потребностей менеджмента в глубине полученной учетной информации для последующего анализа.

3.1.8. Функциональный менеджер определяет структуру внутренней управленческой отчетности, исходя из потребностей информации для всестороннего анализа деятельности организации.

Перечень всех отчетов, составляющих внутреннюю управленческую отчетность, указан в Приложении В.

3.1.9. Функциональный менеджер определяет формы отчетов, входящих во внутреннюю отчетность. Типовые формы отчетов представлены в Приложениях Г-И.

3.1.10. Собранную информацию об основных и вспомогательных видах деятельности, драйверах затрат, объектах учета, а также утвержденную структуру внутренней управленческой отчетности функциональный менеджер передает главному бухгалтеру с целью организации учета и применения учетных процедур калькулирования затрат по выделенным видам деятельности и объектам учета.

3.1.11. Функциональный менеджер периодически корректирует собранную и переданную в бухгалтерию информацию с учетом изменений, происходящих в организации.

3.2. Организация учетных процедур

3.2.1. Главный бухгалтер на основе полученной информации разрабатывает учетные процедуры функционального калькулирования, и организует их выполнение.

3.2.2. Учетные процедуры функционального калькулирования предполагают:

- распределение прямых затрат по основным и вспомогательным видам деятельности;
- формирование пулов затрат основных и вспомогательных видов деятельности;
- распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства пропорционально ставкам драйверов затрат;
- отнесение прямых затрат на продукты производства.

3.2.3. Для организации выполнения учетных процедур функционального калькулирования главный бухгалтер:

- определяет систему счетов, используемых для отражения выполнения учетных процедур в бухгалтерском учете;
- разрабатывает учетные регистры для учета по видам деятельности.

3.2.4. Для организации учета по видам деятельности, осуществляемых для собственных нужд организации используются синтетические счета:

- счет 20 «Основное производство»
- счет 30 «Затраты по видам деятельности».

Аналитический учет по счету 30 ведется в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд.

3.2.5. Учет видов деятельности, продаваемых сторонним организациям, основан на использовании счета 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций». Аналитический учет по счету 35 ведется в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, реализуемых сторонним организациям.

3.2.6. Главный бухгалтер вносит систему счетов функционального калькулирования в Главную книгу.

3.2.7. Для выполнения учетных процедур и отражения затрат на счетах бухгалтерского учета главный бухгалтер разрабатывает учетные регистры, предназначенные для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах.

3.2.8. К учетным регистрам функциональной калькуляционной системы относятся:

- таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности (Приложение К);

- таблица распределения материалов по видам деятельности (Приложение Л);

- таблица распределения амортизации по видам деятельности (Приложение М);

- таблица распределения прочих затрат по видам деятельности (Приложение Н);

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд (Приложение О);

- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций (Приложение П);

- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности (Приложение Р).

- таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства (Приложение С).

3.2.9. Созданные главным бухгалтером формы учетных регистров вносятся в бухгалтерское программное обеспечение с помощью специалистов, занимающихся разработкой и обслуживанием данного программного обеспечения.

3.2.10. Главный бухгалтер доводит информацию о последовательности учетных процедур, системе счетов и формах учетных регистров до непосредственного исполнителя, ведущего учет по видам деятельности – бухгалтера по

функциональному калькулированию.

3.2.11. Главный бухгалтер контролирует правильность ведение учета по видам деятельности, выполнения учетных процедур ABC-калькулирования и составления внутренней управленческой отчетности по видам деятельности.

3.2.12. Главный бухгалтер вносит изменения в систему счетов и формы учетных регистров в ответ на изменения информации, предоставленной функциональным менеджером. Об этом главный бухгалтер также информирует исполнителя – бухгалтера по функциональному калькулированию.

3.3. Осуществление учета по видам деятельности

3.3.1. Цель выполнения учетных процедур функционального калькулирования — подготовка и формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности для нужд управления.

3.3.2. Бухгалтер заполняет учетные регистры по функциональному калькулированию в последовательности, указанной в схеме (Приложение Т).

3.3.3. Таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности заполняется автоматически один раз в месяц после расчета заработной платы и отчислений на социальные нужды за отчетный месяц. Информационным источником для заполнения данной таблицы являются данные расчетной ведомости по зарплате и расчета отчислений на социальные нужды.

3.3.4. Таблица распределения материалов по видам деятельности заполняется накопительно в течение месяца бухгалтером-материалистом, в конце месяца бухгалтер по функциональному калькулированию распределяет накопленные затраты в этой таблице по видам деятельности. В целях снижения трудоемкости учетного процесса в конце месяца заполнение таблицы и распределение материальных затрат рекомендуется осуществлять еженедельно или ежедневно. Информационным источником заполнения таблицы являются первичные документы по перемещению материалов за месяц.

3.3.5. Таблица распределения амортизации по видам деятельности запол-

няется в конце месяца. Информационным источником является ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений. В таблице распределения амортизации по видам деятельности каждое основное средство (и сумма начисленной по нему амортизации) соотнесено с конкретным видом деятельности.

3.3.6. Таблицы прочих затрат заполняются в конце и распределение затрат в них происходит аналогично.

3.3.7. При распределении затрат по видам деятельности в бухгалтерском учете делаются проводки, формирующие дебет счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций».

3.3.8. После распределения затрат по видам деятельности, бухгалтер по функциональному калькулированию ежемесячно формирует ведомости:

- ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд;
- ведомость учета затрат по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций;
- ведомость учета брака в производстве по видам деятельности.

3.3.9. В ведомость учета затрат по видам деятельности для собственных нужд бухгалтер по функциональному калькулированию включает все затраты, отнесенные на виды деятельности для собственных нужд, кроме затрат на исправление брака.

3.3.10. Затраты на исправление брака бухгалтер по функциональному калькулированию аккумулирует в отдельном регистре — ведомости учета брака в производстве по видам деятельности. Ведомость учета брака в производстве формируется отдельно по каждому отдельному виду деятельности.

3.3.11. Информацию из ведомости учета затрат по видам деятельности для собственных нужд и ведомости учета брака в производстве по видам деятельности бухгалтер по функциональному калькулированию переносит в следующий учетный регистр – таблицу распределения затрат видов деятельности по продуктам производства.

3.3.12. Косвенные затраты по каждому продукту производства, посчитанные с помощью данной распределительной таблицы, автоматически переносятся в дебет счета 20 «Основное производство», где формируется учетная информация о себестоимости продуктов производства (клиентов).

3.3.13. Пользуясь учетной информацией на счетах бухгалтерского учета, бухгалтер по функциональному калькулированию в автоматизированном режиме заполняет отчеты, составляющие внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности

3.3.14. Бухгалтер по функциональному калькулированию заполняет комплексные отчеты в последовательности, указанной в Приложении У.

3.3.15. Бухгалтер по функциональному калькулированию предоставляет внутреннюю управленческую отчетность для контроля правильности ее составления главному бухгалтеру. В случае отсутствия замечаний главный бухгалтер передает внутреннюю управленческую отчетность функциональному менеджеру.

3.4. Заключительный этап

3.4.1. Функциональный менеджер, пользуясь информацией внутренней управленческой отчетности:

- осуществляет экономический анализ себестоимости по видам деятельности и продуктам производства с целью определения: резервов ее снижения, источников образования потерь и непроизводительных затрат, скрытых ресурсов и перегруженности видов деятельности и др.;

- разрабатывает на основе проведенного анализа предложения по снижению затрат и перераспределения ресурсов.

4. Ответственность

4.1. Персональная ответственность функциональных менеджеров, обеспечивающих предоставление необходимой информации для организации учета по видам деятельности, закрепляется в их должностных инструкциях и преду-

смачивает применение организационных наказаний в виде наложения штрафов, решения премий и прочих способов привлечения к ответственности, изложенных в Положении об оплате труда и премировании работников.

4.2. За ведение учета по видам деятельности отвечает главный бухгалтер организации, ответственность которого за неисполнение (ненадлежащее исполнение) настоящего регламента определяется в соответствии с действующим законодательством РФ.

4.3. Персональная ответственность бухгалтера по функциональному калькулированию закрепляется в его должностных инструкциях. Неисполнение (ненадлежащее исполнение) настоящего регламента бухгалтером по функциональному калькулированию является нарушением им должностных обязанностей. Подобные нарушения регулируются системой внутриорганизационных наказаний в виде наложения штрафов, решения премий и прочих способов привлечения к ответственности, изложенных в Положении об оплате труда и премировании работников.

5. Контроль

Контроль исполнения регламента функционального калькулирования возлагается на координатора (финансового директора, либо заместителя директора по экономике, либо, если отсутствуют прочие – генерального директора организации).

ЛИСТ СОГЛАСОВАНИЯ

Предмет: регламент по функциональному калькулированию

Ответственный исполнитель: функциональный менеджер _____
(Ф.И.О)

Занимаемая должность	Дата и время получения документа	Дата и время возврата документа	Отметка о наличии замечаний	Отметка об устранении замечаний (подпись)	Ф.И.О. и подпись должностного лица

Замечания:

**Бухгалтер по функциональному
калькулированию**

(подпись)

(расшифровка подписи)



Рис. 1. Структура субъектов функционального калькулирования и движение информационных потоков между ними

Приложение Б

Основные источники информации для организации учета по видам деятельности

Наименование службы (отдела)	Содержание информации
Производственный отдел	Информация непосредственных исполнителей видов деятельности, предоставляющих информацию неофициального характера о доступных на практике ресурсах, драйверах затрат, драйверах видов деятельности;
Техническая служба	Описание технологического процесса, проектная документация о характеристиках выполняемых операций, их последовательности и взаимодействии;
Служба логистики	Информация о взаимодействии с внешними контрагентами (объем заказов, особенности доставки, складирования);
Маркетинговая служба	Информация об исследованиях доли рынка, маркетинговой стратегии, продажах, постоянных клиентах, организации каналов сбыта продукции, договорах на гарантийное и послегарантийное обслуживание

Приложение В

Структура внутренней отчетности по видам деятельности

Признаки классификации отчетов по видам деятельности	Классификация отчетов по видам деятельности		Формы отчетов по видам деятельности, составляющих внутреннюю отчетность
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 реализуемых 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	

Отчет о себестоимости видов деятельности

Виды деятельности (центры видов деятельности)	Пулы затрат видов деятельности, руб.	Удельная доля элементов в себестоимости видов деятельности, %
1	2	3
Вид деятельности 1		
Материальные затраты		
Затраты на оплату труда		
Отчисления на соц. нужды		
Амортизация		
Прочие		
Вид деятельности 2		
Материальные затраты		
Затраты на оплату труда		
Отчисления на соц. нужды		
Амортизация		
Прочие		
Вид деятельности N		
Материальные затраты		
Затраты на оплату труда		
Отчисления на соц. нужды		
Амортизация		
Прочие		
ИТОГО		
Материальные затраты		
Затраты на оплату труда		
Отчисления на соц. нужды		
Амортизация		
Прочие		

Отчет о выполнении бюджета затрат по видам деятельности

Виды деятельности (центры видов деятельности)	План		Факт		Отклонение	
	Себестоимость видов деятельности, руб.	Удельная доля элементов, %	Себестоимость видов деятельности, руб.	Удельная доля элементов, %	Себестоимость видов деятельности, руб.	Удельная доля отклонения от плановой себестоимости, %
1	2	3	4	5	6	7
Вид деятельности 1						
Материальные затраты						
Затраты на оплату труда						
Отчисления на соц. нужды						
Амортизация						
Прочие						
Вид деятельности N						
Материальные затраты						
Затраты на оплату труда						
Отчисления на соц. нужды						
Амортизация						
Прочие						
ИТОГО						
Материальные затраты						
Затраты на оплату труда						
Отчисления на соц. нужды						
Амортизация						
Прочие						

Отчет о рентабельности продуктов в системе функционального учета

№ п/п	Наименование показателя	Виды продуктов			Итого
		Продукт 1	Продукт 2	Продукт N	
1	2	3	4	5	6
1	Объем продаж продукта				
2	Выручка от реализации, руб.				
3	Себестоимость продукта, руб.:				
3.1	Прямые затраты, руб.				
3.2	Себестоимость видов деятельности, руб.				
	Вид деятельности 1, руб.				
	Вид деятельности 2, руб.				
...
	Вид деятельности M, руб.				
4	Прибыль от реализации, руб.				
5	Рентабельность продаж, %				

Отчет о рентабельности клиента в системе функционального учета

№ п/п	Наименование показателя	Клиент 1			Клиент К		Итого
		Продукт 1	Продукт 2	Продукт N	Продукт 1	Продукт N	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Объем продаж продукта						
2	Выручка от реализации, руб.						
3	Себестоимость продукта, руб.:						
3.1	Прямые затраты, руб.						
3.2	Себестоимость видов дея- тельности, руб.						
	Вид деятельности 1, руб.						
	Вид деятельности 2, руб.						
...	...						
	Вид деятельности M, руб.						
4	Прибыль от реализации, руб.						
5	Рентабельность продаж, %						

Отчет о рентабельности оказываемых на сторону видов деятельности

№ п/п	Наименование показателя	Вид деятельности 1	Вид деятельности 2	Вид деятельности N	Итого
1	2	3	4	5	6
1	Выручка от реализации, руб.				
2	Себестоимость вида деятельности, руб.:				
2.1	Материальные затраты				
2.2	Затраты на оплату труда				
2.3	Отчисления на соц. нужды				
2.4	Амортизация				
2.5	Прочие				
3	Прибыль от реализации, руб.				
4	Рентабельность продаж, %				

Таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности за _____ 20__ г.

1. Распределение оплаты труда и отчислений на социальные нужды по сотрудникам

Ф.И.О.	Должность	Начислено		Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера затрат, приходящиеся на ВД	Отнесено на виды деятельности		
		Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.					Вид деятельности	Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

2. Общее распределение оплаты труда и отчислений на социальные нужды

Виды деятельности	Отнесено на виды деятельности всего, руб.		Корреспонденция счетов	
	Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.	Дебет	Кредит

Таблица распределения материалов по видам деятельности за период с ____ по ____ 2013 г.

1. Распределение материалов по датам

Дата первичного документа	№ первичного документа	Наименование ценностей	Сумма ценностей, руб.	Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера, приходящиеся на ВД	Отнесено на виды деятельности	
								Виды деятельности	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2. Общее распределение материалов

Отнесено на виды деятельности		Корреспонденция счетов	
Виды деятельности	Сумма, руб.	Дебет	Кредит

ВЕДОМОСТЬ

учета брака в производстве по виду деятельности _____ за _____ 20__ г.

А. Затраты					Б. Потери	
Вид деятельности	Сырье и материалы	Заработная плата		Прочие производственные затраты	Показатели	Сумма
					Всего затрат по браку (согласно подразделу А раздела III)	
					Стоимость брака, принятого на учет как материалы (по ценам возможного использования или возможной реализации)	
						Списано на виновных лиц и на виновные организации
					Потери по виду деятельности за месяц	
Итого					Потери с начала года	

Таблица распределения затрат видов деятельности по продуктам производства

1. Распределение затрат видов деятельности по продуктам производства

Виды деятельности	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	
								Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2. Общие затраты производства

Затраты продуктов производства, руб.	
Продукты / клиенты	Затраты, руб.
1	2

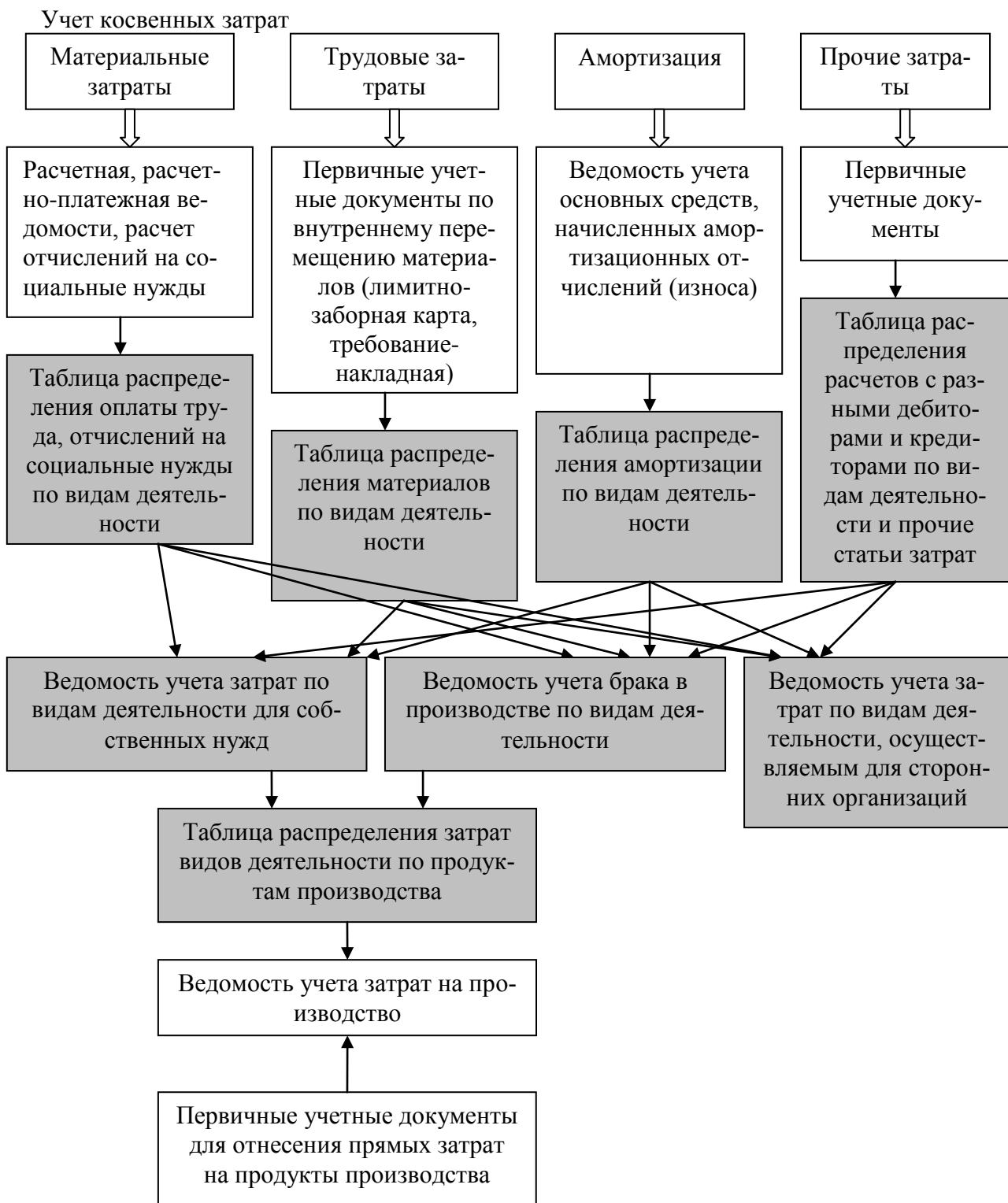


Рис. 1. Порядок заполнения учетных регистров по функциональному калькулированию

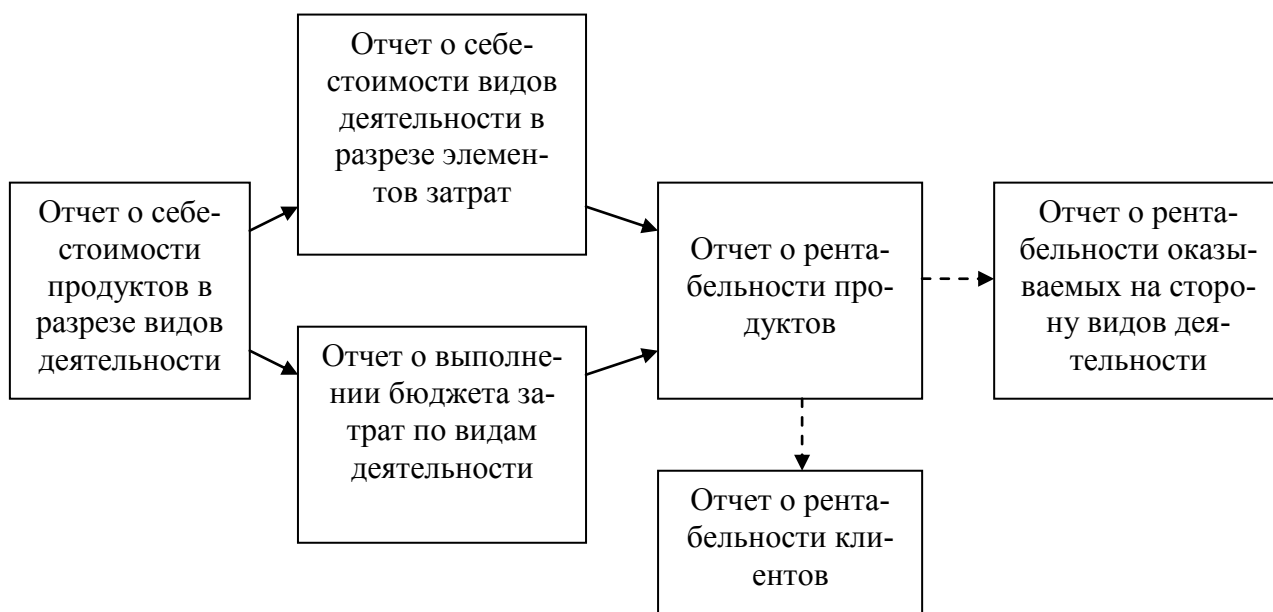


Рис. 1. Последовательность составления комплексных отчетов, составляющих внутреннюю отчетность по видам деятельности

Наименование организации

УТВЕРЖДАЮ

_____ (должность)

_____ (подпись)

_____ (расшифровка)

М.П.

«___» _____ г.

ДОЛЖНОСТНАЯ ИНСТРУКЦИЯ
БУХГАЛТЕРА ПО ФУНКЦИОНАЛЬНОМУ КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ

1. Общие положения

1.1. Бухгалтер по функциональному калькулированию относится к категории специалистов.

1.2. Бухгалтер по функциональному калькулированию назначается на должность и освобождается от нее приказом генерального директора организации по представлению главного бухгалтера.

1.3. Бухгалтер непосредственно подчиняется главному бухгалтеру.

1.4. На время отсутствия бухгалтера его права и обязанности переходят к другому должностному лицу, о чем объявляется в приказе по организации.

1.5. На должность бухгалтера назначается лицо, отвечающее следующим требованиям: высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж работы в должности бухгалтера не менее 3 лет, знание компьютера на уровне уверенного пользователя и компьютерных программ по ведению бухгалтерского учета.

1.6. Бухгалтер по функциональному калькулированию должен знать:

- законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие, методические и нормативные материалы по организации бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций и составлению отчетности;

- структуру предприятия, стратегию и перспективы его развития;

- передовой отечественный и зарубежный опыт совершенствования организации бухгалтерского учета;

- формы и методы бухгалтерского учета на предприятии;

- план и корреспонденцию счетов;

- организацию документооборота по участкам бухгалтерского учета;

- положения и инструкции по организации бухгалтерского учета на предприятии, правила его ведения;

- порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с учетом оплаты труда, отчислений на социальные нужды, товарно-материальных ценностей и себестоимости видов деятельно-

сти и продуктов производства;

- правила эксплуатации вычислительной техники;
- основы экономики, организации труда и управления;
- рыночные методы хозяйствования;
- законодательство о труде;
- правила внутреннего трудового распорядка;
- правила и нормы охраны труда.

1.7. Бухгалтер по функциональному калькулированию руководствуется в своей деятельности:

- законодательными и нормативными документами, регламентирующими вопросы бухгалтерского учета и отчетности;
- методическими материалами, касающимися его должностных обязанностей;
- уставом предприятия;
- правилами внутреннего трудового распорядка предприятия;
- приказами и распоряжениями директора предприятия и его заместителей, главного бухгалтера и его заместителей;
- настоящей должностной инструкцией.

2. Функции бухгалтера по функциональному калькулированию

- ведение синтетического и аналитического учета в разрезе видов деятельности и продуктов производства;
- составление внутренней управленческой отчетности по видам деятельности на основе учетной информации АВС-калькулирования;
- бюджетирование затрат по видам деятельности и подразделениям организации;
- участие в разработке учетных регистров для учета по видам деятельности;
- участие в разработке мероприятий по повышению своевременности и достоверности калькулирования по видам деятельности.

3. Должностные обязанности бухгалтера по функциональному калькулированию

Бухгалтер по функциональному калькулированию выполняет следующие должностные обязанности:

3.1. Выполняет работу по ведению бухгалтерского учета затрат по видам деятельности и продуктам производства (клиентам).

3.2. Осуществляет прием и контроль учетной информации об аккумулированных затратах по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает ее к распределению и счетной обработке.

3.3. Осуществляет периодическое заполнение распределительных таблиц, позволяющих осуществлять последовательное распределение затрат в системе функционального калькулирования.

3.4. Отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с распределением прямых затрат по продуктам производства и косвенных затрат – сначала по видам деятельности, затем по продуктам производства.

3.5. Подготавливает для главного бухгалтера данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления внешней бухгалтерской отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

3.6. Составляет отчетные калькуляции себестоимости видов деятельности, продуктов производства, входящие во внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, составляющих коммерческую тайну.

3.7. Обеспечивает главного бухгалтера сопоставимой и достоверной информацией, составляющей внутреннюю управленческую отчетность по видам деятельности.

3.8. Составляет бюджет косвенных затрат производства по видам деятельности на основе отчетных калькуляций себестоимости видов деятельности прошлых периодов.

3.9. Участвует в разработке учетных регистров функционального калькули-

рования (разработочных распределительных таблиц и ведомостей), по которым не предусмотрены типовые формы, а также, участвует в определении содержания основных приемов и методов ведения учета по видам деятельности и технологии обработки бухгалтерской информации.

3.10. Участвует в решении вопроса относительно возможности использования готовых проектов, алгоритмов, пакетов прикладных программ, позволяющих осуществлять своевременное и достоверное калькулирование и бюджетирование затрат по видам деятельности.

3.11. Выполняет отдельные служебные поручения главного бухгалтера.

4. Права бухгалтера по функциональному калькулированию

Бухгалтер по функциональному калькулированию имеет право:

4.1. Знакомиться с проектами решений руководства предприятия, касающимися его деятельности.

4.2. Получать информацию, в том числе и конфиденциальную, в объеме, необходимом для решения поставленных задач.

4.3. Вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными настоящей инструкцией обязанностями.

4.4. В пределах своей компетенции сообщать своему непосредственному руководителю о всех выявленных в процессе своей деятельности недостатках и вносить предложения по их устранению.

4.5. Запрашивать лично или по поручению главного бухгалтера от руководителей подразделений и специалистов информацию и документы, необходимые для выполнения его должностных обязанностей.

4.6. Требовать от руководства предприятия оказания содействия в исполнении своих должностных обязанностей и прав.

5. Ответственность бухгалтера по функциональному калькулированию

Бухгалтер по функциональному калькулированию несет ответственность:

5.1. За невыполнение или несвоевременное, халатное выполнение своих

должностных обязанностей и приказов, распоряжений и поручений непосредственного руководства и администрации предприятия — в пределах, определенных действующим трудовым законодательством Российской Федерации.

5.2. За разглашение сведений, составляющих служебную или коммерческую тайну.

5.3. За несоблюдение действующих инструкций, приказов и распоряжений по сохранению коммерческой тайны и конфиденциальной информации.

5.4. За нарушение правил внутреннего трудового распорядка, трудовой дисциплины, правил техники безопасности и противопожарной безопасности.

5.5. За порчу товаров и иных материальных ценностей, если порча произошла по вине бухгалтера по функциональному калькулированию.

5.6. За правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности - в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством РФ.

5.7. За причинение материального ущерба - в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством РФ.

Методика процедуры системы функционального калькулирования (и подсистемы – функционального бюджетирования)

Раздел 1. Цель и задачи системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования).

1.1. Цель функционального калькулирования — создание информационной базы о плановых и фактических затратах по видам деятельности и продуктам производства, позволяющей осуществлять эффективное функциональное управление.

1.2. Задачи функционального калькулирования:

- планирование себестоимости видов деятельности и формирование бюджета косвенных затрат по видам деятельности;
- калькулирование себестоимости продуктов и видов деятельности за счет промежуточного распределения косвенных затрат по видам деятельности;
- формирование внутренней управленческой отчетности по видам деятельности и продуктам производства;
- выявление резервов снижения себестоимости видов деятельности и продуктов производства;
- контроль над уровнем фактической себестоимости видов деятельности и продуктов производства, ее соответствия нормативам.

Раздел 2. Объекты и информационное обеспечение функционального калькулирования.

2.1. Объекты функционального калькулирования:

- виды деятельности (центры видов деятельности), осуществляемые для собственных нужд организации;
- виды деятельности (центры видов деятельности), осуществляемые для

сторонних организаций;

- продукты и клиенты.

2.2. Информационное обеспечение функционального калькулирования (табл. 1):

Таблица 1

Источники информации для системы функционального калькулирования (и ее подсистемы – функционального бюджетирования)

№ п/п	Источник	Информация
1	Производственный отдел	<ul style="list-style-type: none">- информация о номенклатуре продуктов производства;- информация об объеме производства продукта;- описание технологического процесса: перечень основных видов деятельности, их последовательность и взаимодействие;- основные характеристики выполняемых видов деятельности (частота, продолжительность, технологические нормы расхода материалов);- информация о драйверах затрат;- информация о причинах брака и простоев.
2	Техническая служба	<ul style="list-style-type: none">- перечень вспомогательных видов деятельности, связанных с ремонтом и обслуживанием оборудования;- номенклатура статей затрат по вспомогательным видам деятельности;- информация о драйверах затрат.
3	Служба логистики	<ul style="list-style-type: none">- перечень вспомогательных видов деятельности, связанных с доставкой, транспортировкой и складированием продуктов;- информация о драйверах затрат.
4	Маркетинговая служба	<ul style="list-style-type: none">- полный перечень постоянных клиентов организации;- информация об общем объеме реализации продукта;- информация об объеме реализации продукта конкретному клиенту;- информация о драйверах затрат;- перечень клиентов, с которыми заключены договора на гарантийное и послегарантийное обслуживание.
5	Внутренняя управленческая отчетность по видам деятельности (отчет о себестоимости продуктов производства)	Значение затрат каждого вида деятельности на единицу продукта.

Раздел 3. Субъекты функционального калькулирования:

- координаторы: менеджеры высшего уровня (генеральный директор, директор, финансовый директор, заместитель директора по экономике);
- организаторы: главный бухгалтер и функциональный менеджер среднего уровня (начальник планово-экономического отдела, экономист, аналитик, финансовый менеджер);
- исполнители: бухгалтеры по функциональному калькулированию, которые входят в производственно-калькуляционный сектор бухгалтерской службы.

Раздел 4. Методологический раздел функционального бюджетирования.

Этап 1. Планирование объема производства продукта.

Этап 2. Планирование пулов затрат видов деятельности и составление бюджета косвенных затрат производства.

2.1. Планирование пулов затрат видов деятельности осуществляется с помощью показателя затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства (Zed_i^j), рассчитанного в предыдущем отчетном периоде:

$$Zed_i^j = \frac{Z_i^j}{Q_j^0}, \quad \text{где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (1)$$

Z_i^j – пул затрат i -го вида деятельности, распределенный на j -й продукт;

Q_j^0 – фактический объем производства j -го продукта в предыдущем отчетном периоде.

Формула (1) определяет значения затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства.

2.2. Плановый пул затрат i -го вида деятельности ($ПВД_i^1$) определяется путем умножения показателя затрат i -го вида деятельности на единицу j -го продукта производства, рассчитанного в предыдущем от-

четном периоде ($Зед_i^j$) на плановый объем производства j -го продукта в отчетном периоде (Q_j^1):

$$ПВД_j^1 = Зед_i^j \times Q_j^1, \quad где i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (2)$$

Формула (2) определяет плановое значения пула затрат i -го вида деятельности.

Раздел 5. Калькуляционный раздел функционального калькулирования.

Этап 1. Аккумуляция и распределение прямых затрат по основным и вспомогательным видам деятельности.

- 1.1. Материальные затраты в течение месяца аккумулируются и распределяются в учетном регистре функционального калькулирования – таблице распределения материалов по видам деятельности (Приложение А).
- 1.2. Затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды и прочие затраты аккумулируются и распределяются в конце месяца в соответствующих учетных регистрах функционального калькулирования – таблицах распределения (Приложения Б, В).
- 1.3. Распределение затрат по видам деятельности в бухгалтерском учете сопровождается проводками, формирующими дебет счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» в корреспонденции с кредитом счетов 10, 70, 69, 02 и др.

Этап 2. Формирование пулов затрат основных и вспомогательных видов деятельности.

- 2.1. В дебете счетов 30 «Затраты по видам деятельности» и 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» формируются пулы затрат по видам деятельности в разрезе элементов затрат, которые определяют себестоимость видов

деятельности.

- 2.2. Себестоимость видов деятельности, осуществляемым для сторонних организаций, в конце месяца списывается в дебет счетов 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» (в зависимости от выбранного в организации счета для отражения выручки от продажи таких видов деятельности).
- 2.3. Выручка от оказания видов деятельности сторонним организациям отражается по кредиту счетов 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
- 2.4. Финансовый результат от оказания видов деятельности сторонним организациям, выявленный на счетах 90 «Продажи» или 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций», списывается в дебет/кредит счетов 99 «Прибыли и убытки» или 37 «Результаты от продажи видов деятельности для сторонних организаций» в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, осуществляемых сторонним организациям.
- 2.5. Общие схемы распределения затрат и формирования пулов затрат видов деятельности, оказываемых сторонним организациям, а также выявления финансовых результатов от их оказания приведены в табл. 2,3:

Таблица 2

Корреспонденция счетов для учета по видам деятельности, оказываемым сторонним организациям, с выявлением финансового результата на счетах 90, 99

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Разнесение затрат (материалов, зарплаты, отчислений, амортизаций, налогов) по видам деятельности, продаваемым на сторону:		
«Вид деятельности 1»	35/1	10, 70, 69, 02
«Вид деятельности 2»	35/2	10, 70, 69, 02

1	2	3
<p>2. Отражение выручки от продажи видов деятельности на сторону: «Вид деятельности 1»</p> <p>«Вид деятельности 2»</p>	<p>62</p> <p>62</p>	<p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/1</p> <p>90/«Выручка»/«Выручка от реализации видов деятельности»/2</p>
<p>3. Отражение себестоимости проданных сторонним организациям видов деятельности: «Вид деятельности 1»</p> <p>«Вид деятельности 2»</p>	<p>90/«Себестоимость продаж»/«Себестоимость проданных видов деятельности»/1</p> <p>90/«Себестоимость продаж»/«Себестоимость проданных видов деятельности»/2</p>	<p>35/1</p> <p>35/2</p>
<p>4. Определение финансового результата от продажи видов деятельности на сторону: прибыль «Вид деятельности 1»</p> <p>«Вид деятельности 2»</p> <p>убыток «Вид деятельности 1»</p> <p>«Вид деятельности 2»</p>	<p>90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж видов деятельности»/1</p> <p>90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж видов деятельности»/2</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/1</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/2</p>	<p>99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/1</p> <p>99/«Прибыль/убыток от продаж видов деятельности»/2</p> <p>90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж видов деятельности»/1</p> <p>90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж видов деятельности»/2</p>

Корреспонденция счетов для учета по видам деятельности, оказываемым
сторонним организациям, с выявлением финансового результата на счетах 36, 37

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Разнесение затрат (материалов, зарплаты, отчислений, амортизации, налогов) по видам деятельности, осуществляемым на сторону: «Вид деятельности 1» «Вид деятельности 2»	35/1 35/2	10, 70, 69, 02 10, 70, 69, 02
2. Отражение выручки от продажи видов деятельности на сторону: «Вид деятельности 1» «Вид деятельности 2»	62 62	36/1 36/2
3. Отражение себестоимости проданных сторонним организациям видов деятельности: «Вид деятельности 1» «Вид деятельности 2»	36/1 36/2	35/1 35/2
4. Определение финансового результата от продажи видов деятельности на сторону: прибыль «Вид деятельности 1» «Вид деятельности 2» убыток «Вид деятельности 1» «Вид деятельности 2»	36/1 36/2 37/1 37/1	37/1 37/1 36/1 36/2

Этап 3. Распределение пулов затрат видов деятельности, осуществляемых для собственных нужд, по продуктам производства пропорционально ставкам драйверов затрат.

- 3.1. Распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства осуществляется в учетном регистре — таблице распределения затрат видов деятельности по продуктам производства (Приложение Г).
- 3.2. Распределение в этой таблице осуществляется пропорционально ставке драйвера затрат.
- 3.3. Ставка драйвера затрат ($СДЗ_i$) для распределения i -го вида деятельности представляет собой долю пула затрат i -го вида деятельности ($ПВД_i$), приходящуюся на единицу драйвера затрат ($ДЗ_i$),

выбранного для распределения i -го вида деятельности, то есть стоимость единицы драйвера затрат:

$$СДЗ_i = \frac{ПВД_i}{ДЗ_i}, \text{ где } i \in [1; N] \quad (3)$$

Формула (3) определяет значения ставки драйвера затрат для распределения i -го вида деятельности.

- 3.4. Произведение ставки драйвера затрат для распределения i -го вида деятельности на значение драйвера затрат выбранного для распределения i -го вида деятельности, приходящееся на j -й продукт производства ($ДЗ_i^j$) определяет величину пула затрат i -го вида деятельности, распределенную на j -й продукт ($З_i^j$):

$$З_i^j = ДЗ_i^j \times СДЗ_i, \text{ где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (4)$$

Формула (4) определяет величину пула затрат i -го вида деятельности, распределенную на j -й продукт производства.

- 3.5. Сумма затрат всех продуктов производства равна сумме пулов затрат всех видов деятельности:

$$\sum З_i^j = \sum ПВД_i, \text{ где } i \in [1; N], j \in [1; M] \quad (5)$$

Формула (5) содержит равенство для проверки правильности распределения пулов затрат видов деятельности на продукты.

- 3.6. Распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства в бухгалтерском учете отражается проводкой дебета счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 30 «Затраты по видам деятельности». Аналитический учет на счете 20 «Основное производство» ведется в разрезе продуктов производства (клиентов), а в разрезе продуктов производства – по видам деятельности, участвующих в производстве каждого вида продукта.
- 3.7. Общая схема распределения затрат по видам деятельности, осуще-

ствляемым для собственных нужд, продуктам производства, а также выявления финансовых результатов от реализации продуктов производства приведены в табл. 4:

Таблица 4

Корреспонденция счетов в системе функционального калькулирования
(для учета по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд)

Содержание хозяйственных фактов	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1	2	3
1. Разнесение затрат (материалов, оплаты труда, отчислений, амортизации, налогов) по видам деятельности: «Вид деятельности 3» «Вид деятельности 4»	30/3 30/4	10, 70, 69, 02 10, 70, 69, 02
2. Распределение затрат по видам деятельности на продукты производства: - продукт А - продукт Б	20/А 20/Б	30/3, 30/4 30/3, 30/4
3. Отражение выручки от продажи продуктов производства: - продукт А - продукт Б	62 62	90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/А 90/«Выручка»/«Выручка от реализации продуктов производства»/Б
4. Отражение себестоимости проданных продуктов производства: - продукт А - продукт Б	90/«Себестоимость продаж»/«Себестоимость проданных продуктов производства»/А 90/«Себестоимость продаж»/«Себестоимость проданных продуктов производства»/Б	20/А 20/Б
5. Определение финансового результата от продажи продуктов производства: прибыль: - продукт А - продукт Б	90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж продуктов производства»/А 90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж продуктов производства»/ Б	99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/А 99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/Б

1	2	3
убыток: - <i>продукт А</i> - <i>продукт Б</i>	99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/А 99/«Прибыль/убыток от продаж продуктов производства»/Б	90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж продуктов производства»/А 90/«Прибыль / убыток от продаж»/ «Прибыль / убыток от продаж продуктов производства»/ Б

Этап 4. Отнесение прямых затрат на продукты производства.

Таблица распределения материалов по видам деятельности за период с ____ по ____ 2013 г.

1. Распределение материалов по датам

Дата первичного документа	№ первичного документа	Наименование ценностей	Сумма ценностей, руб.	Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера, приходящиеся на ВД	Отнесено на виды деятельности	
								Виды деятельности	Сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2. Общее распределение материалов

Отнесено на виды деятельности		Корреспонденция счетов	
Виды деятельности	Сумма, руб.	Дебет	Кредит

Таблица распределения оплаты труда и отчислений на социальные нужды по видам деятельности за _____ 20__ г.

1. Распределение оплаты труда и отчислений на социальные нужды по сотрудникам

Ф.И.О.	Должность	Начислено		Способ распределения по ВД	Драйвер затрат	Общее кол-во единиц драйвера затрат	Единицы драйвера затрат, приходящиеся на ВД	Отнесено на виды деятельности		
		Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.					Вид деятельности	Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

2. Общее распределение оплаты труда и отчислений на социальные нужды

Виды деятельности	Отнесено на виды деятельности всего, руб.		Корреспонденция счетов	
	Оплата труда, руб.	Отчисления на соц. нужды, руб.	Дебет	Кредит

Таблица распределения пулов затрат видов деятельности по продуктам производства

1. Распределение пулов затрат видов деятельности по продуктам производства

Виды деятельности	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	
								Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2. Общие косвенные затраты производства, распределенные на продукты производства

Затраты продуктов производства, руб.	
Продукты / клиенты	Затраты, руб.
1	2