

На правах рукописи

**Шмельцер Людмила Александровна**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ  
ВНУТРИФИРМЕННОГО КОНТРОЛЯ ИЗДЕЖЕК  
В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА**

Специальности: 08.00.10-Финансы, денежное обращение и кредит  
08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук



Ростов - на - Дону - 2004

Работа выполнена на кафедре «Финансы и кредит» Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса «ЮРГУЭС»

Научный руководитель: доктор экономических наук,  
профессор Попова  
Татьяна Дмитриева

Официальные оппоненты доктор экономических наук,  
профессор Кочмола  
Константин Викторович.

доктор экономических наук,  
профессор Кольвах  
Олег Иванович

Ведущая организация: Ростовский государственный  
строительный университет

Защита состоится «24» июня 2004г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д. 212.208.02 по экономическим наукам при Ростовском государственном университете: 344006 г. Ростов-на-Дону, пер. Соборный, 26, а.305

С диссертацией можно ознакомиться в Зональной научной библиотеке РГУ: 344006 г. Ростов - на Дону, ул. Пушкинская 148.

Автореферат разослан « 22 » мая 2004г.

Отзывы на автореферат, заверенные печатью, просим направлять по адресу: 344007 г. Ростов-на-Дону, ул. Горького 88, экономический факультет, диссертационный совет Д. 212.208.02 ауд. 209.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
кандидат экономических наук, доцент



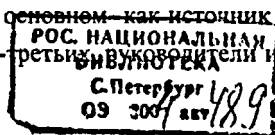
Л.П. Малейко

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В рыночных условиях эффективное управление организацией предъявляет гораздо большие требования к системе внутреннего контроля предприятий, чем при командно-административной системе управления. Преобразования в экономике тесно связаны с развитием принципиально новых и эффективных форм финансового менеджмента. Практика показывает, что самые совершенные формы управления не могут быть эффективными без разработки и внедрения современных форм контроля. В условиях развивающихся рыночных отношений он выходит за рамки государственного финансового контроля, появляются его новые формы и виды, изменяется его направленность и значение.

Появление такого нового вида независимого финансового контроля, как аудит, создание Департамента государственного финансового контроля и аудита, несомненно, способствовали улучшению системы финансового контроля, но не решили всех его проблем. Идея объединения двух совершенно различных видов контроля - государственного и независимого - в одном контролирующем органе не принесла положительных результатов. Следствием подобного объединения является то, что на уровне предприятий внутренний аудит и внутрипроизводственный контроль осуществляются либо одним контролирующим органом, либо одними и теми же проверяющими лицами. Различие целей, функций и задач двух, совершенно разных видов контроля означает, что методическое обеспечение их не может быть единым. Внутрипроизводственный контроль, в отличие от аудита, не регламентирован никакими нормативными и законодательными актами, преимущественно использует информацию, являющуюся коммерческой тайной предприятия и служит целям повышения эффективности производства и оптимизации принимаемых управленческих решений. Следовательно, такой контроль должны осуществлять или собственники предприятия, или наемные управляющие, то есть менеджеры.

По-прежнему остается актуальной проблема контроля издержек производства и обращения. Это определяется, во-первых, тем, что издержки в условиях рыночной экономики являются коммерческой тайной предприятия, и круг лиц, владеющих такой информацией, ограничен. Во-вторых, имеющие право контролировать издержки рассматривают их в основном как источник налогообложения или как объект правонарушений. В-третьих, руководители и менедж-



жеры еще не вполне понимают значение издержек как фактора конкурентоспособности в силу недостаточного развития самой конкуренции. В-четвертых, разорившиеся предприятия или те, которым только грозит процедура банкротства, видят причину своего положения в действиях правительства, но никак не собственные просчеты в управлении. Поэтому в условиях развивающихся рыночных отношений особую актуальность приобретает разработка теоретических, организационно-методологических вопросов внутреннего контроля издержек и совершенствование его инструментария в системе финансового менеджмента.

Большой вклад в развитие теории финансового контроля в разное время внесли известные отечественные ученые и специалисты-практики Аллахвердян Д.А., Андреев В.Д., Бирман А.М., Вознесенский А.А., Кочергин Е.А., Ларионов А.Д., Мацкевичус И.С., Мухин А.Ф., Остапенко Ю.С., Петрова В.И., Подольский В.И., Черноморд П.В., и многие другие. При этом большая часть исследований, выполненных этими авторами, посвящена вопросам государственного финансового контроля в условиях централизованной, командно-административной системы управления.

Вопросам контроля в условиях рыночных отношений посвящены работы Белобжецкого И.А., Гаджиева Н.Г., Наринского А.С., Паляя В.Ф., Шохина С.О. и некоторых других. Однако в этих работах не прослеживается разграничение между контролем и аудитом.

В целях разработки и углубления теории и методологии основ внутреннего контроля может быть весьма полезен накопленный зарубежный опыт, использование которого возможно лишь с учетом особенностей российской экономики. В работах зарубежных авторов Адамса Р., Андерсена Х. Бениса М., Брюне А., Гариссона И., Додже Р., Риса Дж., Робертсона Д. и других рассматриваются организация и методика независимого (негосударственного) финансового контроля (аудита).

В последние годы научная литература по названной проблематике, кроме переводов иностранных авторов пополнилась публикациями работ по аудиту и отечественных авторов, среди которых Алборов Р.А., Богомолов А.М., Голошапов Н.А., Данилевский Ю.А., Камышанов П.И., Лабынцев Н.Т. Суйц В.П. и некоторые другие.

Заслуживает положительной оценки учебно-практическое пособие по общему аудиту, выпущенное коллективом таких авторов как: В.П. Воронов,

Зайдетдинов Ф.В., Иванов Ю.И., Кондраков Н.В., Королев С.А., Крикунов А.В., Куренной А.М., Окунева Л.П., Пеньков Б.Е., Поляк Г.Б., Романов А.Н., Руф А.Л., Скобара В.В., Сычев Н.Г., Шахов О.С..

Исследованию вопросов финансового менеджмента посвящены работы Золотарева В.С., Киреева Е.Ф., Ковалева В.В., Крейниной М.Н., Кукукиной И.Г., Поляка Г.Б., Пузанкевича О.А. и других. В них рассматриваются вопросы издержек операционного анализа, финансового планирования и бюджетирования, а также аудита (внешнего и внутреннего). Проблемы же внутрифирменного контроля в них вообще не рассматриваются. Поэтому вопросы, касающиеся организации и методики внутреннего финансового контроля, особенно издержек, в условиях развивающихся рыночных отношений нуждаются в изучении. Особенно актуальным становится организация управленческого учета, обеспечивающая руководство предприятия необходимой информацией для контроля за издержками производства с целью принятия оптимальных управленческих решений.

Теоретические основы и практика применения различных систем управленческого учета на предприятиях широко освещены в зарубежной экономической литературе в работах Р. Вандер Вила, К. Друри, Э. Майера, Д. Миддлтона, Р. Мюллендорфа, М. Каренбауэра, Б. Нидза, Дж. Фостера Р. Энтони, и др. и в отечественной - в работах Вахрушиной М.А., Карповой Т.П., Николаевой О.Е., Николаевой С.А., Паляя В.Ф., Сатубалдина С.С., Стукова С.А., Ткача В.И., Ткача М.В., Чумаченко Н.Г., Шеремета А.Д. и других. Однако, в этих работах контроль издержек представлен как контрольная функция управленческого учета и методика осуществления внутреннего контроля в них не рассматривается. Учитывая особую значимость издержек в условиях рыночных отношений, внутрипроизводственный контроль, на наш взгляд, должен быть выделен в отдельную подсистему в системе внутреннего контроля предприятия с соответствующим методическим обеспечением. До сих пор методик такого контроля ни в управленческом учете, ни в финансовом менеджменте не разработано.

Исходя из того, что финансовый менеджмент включает в себя организацию аппарата управления финансово-хозяйственной деятельности фирмы, финансовое планирование и контроль, методики осуществления контроля должны быть разработаны и ориентированы на нужды управленческого персонала, профессиональных менеджеров. Поскольку функции и экономические методы управления включают блок по управлению внешними финансами и блок по

внутрифирменному учету и финансовому контролю, наиболее важными звеньями которого является составление смет затрат и контроль за ведением производственного учета, поэтому, осуществлять контроль издержек должны те, кто их планирует. Следовательно, должен быть создан единый финансовый орган - служба финансового планирования и контроля с соответствующим методическим обеспечением.

Диссертационное исследование выполнено на стыке двух научных специальностей: 08.00.10 - финансы, денежное обращение и кредит; 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика, так как в действительности оба этих направлений пересекаются, поскольку бухгалтерский учет является основным источником информации для осуществления финансового контроля. При этом цели финансового контроля определяют или должны определять методологию и методику бухгалтерского учета.

Таким образом, актуальность исследования и выбор его основных направлений определяется:

- развитием процесса формирования рыночных отношений, коренным образом, меняющим роль и значение финансового управления внутри предприятия;
- отсутствием научно-практических разработок по организации и методике внутреннего финансового контроля для руководителей и менеджеров;
- необходимостью разработки комплексного механизма внутрипроизводственного контроля издержек и совершенствования его инструментария.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования являются определение места и роли внутреннего контроля издержек в системе финансового менеджмента организаций, разработка методических рекомендаций, определение направлений развития и совершенствования его методов и инструментария на основе обобщения и оценки использования позитивного зарубежного опыта с учетом российской специфики и отечественных разработок.

Для достижения намеченной цели исследования необходимо решить следующие задачи:

- определить роль и место внутреннего контроля в системе финансовой деятельности предприятий;

- исследовать современные проблемы и основные теоретические концепции и методики проведения внутреннего контроля в системе финансового менеджмента производства;
- провести анализ существующей практики осуществления внутрипроизводственного контроля издержек и рассмотреть возможности его дальнейшего развития и совершенствования;
- рассмотреть необходимость преобразования информации, полученной в системе управленческого учета, к виду, приемлемому для внутрипроизводственного контроля издержек;
- определить основные направления внутреннего контроля издержек и разработать методики его проведения для менеджеров;
- разработать модели внутрипроизводственного контроля издержек;
- обосновать необходимость применения современных рыночных методов и инструментов контроля издержек и их совершенствования в системе финансового менеджмента производства;
- разработать механизм внутрипроизводственного контроля издержек и обосновать его системный характер.

Объектом исследования послужили издержки производства и обращения организаций сферы услуг как один из важнейших показателей финансового менеджмента.

Предметом диссертационного исследования явились теоретические и организационно-методологические проблемы внутрифирменного контроля издержек, развития и совершенствования его инструментария в системе финансового менеджмента.

Теоретико-методологическую основу работы составляют теоретические концепции, представленные в исследованиях ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов-практиков в области финансов, финансового контроля, финансового и производственного менеджмента, управленческого учета и управленческого анализа, внутреннего контроля и аудита.

Инструментарно-методический аппарат работы.

Исследование основывалось на сборе данных, обработке, интерпретации и анализе полученных результатов, установлении закономерностей и тенденций. При этом использовались методы: уравнений; графический; маргинального дохода; сопоставления; детализации и обобщения; моделирования; класси-

фикации; сравнительного и логического анализа; структурного, функционального и системного подходов.

**Информационно-эмпирической базой** исследования послужили нормативная и справочная литература, финансовая и статистическая отчетность, акты налоговых и аудиторских проверок, материалы монографических исследований и периодической печати, сборников научных трудов, а также внутренняя управленческая информация организаций сферы услуг.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования** состоит в обосновании необходимости становления и развития механизма внутрифирменного контроля издержек и совершенствовании его инструментария в системе финансового менеджмента, позволяющего осуществлять действенный, целенаправленный контроль эффективности использования производственных ресурсов и оптимизации производства.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

***Поспециальности: 08.00.10-финансы, денежное обращение и кредит***

1. Процессы приватизации и разгосударствления собственности, становление и развитие рыночных отношений и связанное с этим появление независимых хозяйствующих субъектов - собственников приводит к возрастанию роли внутреннего финансового контроля. Существующая система такого контроля отождествляется с аудитом и использует методику аудита, что не отвечает современным потребностям финансового менеджмента, его ориентации на повышение эффективности управления ресурсами предприятия.

2. В современных условиях особое значение приобретает внутрипроизводственный контроль издержек как наиболее важного прибылеобразующего фактора. Использование для его проведения методики аудита не обеспечивает реализацию целей и задач внутрифирменного контроля, определяемых потребностями принятия эффективных управленческих решений. В этой связи представляется необходимым выделение трех основных направлений внутреннего контроля издержек — производственно-технологического, организационного и управленческо-экономического, сочетание которых отвечает целям и задачам финансовых менеджеров и собственников.

3. Каждому из выделенных направлений контроля присущи свойственные только им объекты учета и, соответственно, контроля. В качестве объектов производственно-технологического контроля издержек следует выделить: готовую продукцию, полуфабрикаты собственного производства, незавершенное



производство, брак и непроизводительные расходы. К объектам организационного контроля можно отнести: виды затрат и места их возникновения, носители затрат, центры затрат и центры ответственности, систему стандарт-кост. Объектами управленческо-экономического контроля являются системы калькулирования с полным распределением затрат и по переменным издержкам.

4. Создание эффективного внутрипроизводственного контроля издержек на предприятии невозможно без современных методов и инструментов его осуществления. Эффективный контроль издержек может быть достигнут только путем сравнения (сопоставления) фактических затрат с соответствующими бюджетами, нормами, нормативами и стандартами. Такой контроль могут осуществлять менеджеры среднего и высшего звена с использованием методов бюджетирования и анализа многоуровневых отклонений.

5. Обеспечение действенности внутреннего контроля издержек требует комплексного и системного подходов, совокупность двух разработанных блоков: направлений контроля и соответствующих им методик и современных методов и инструментов, представляющих комплексный механизм внутрипроизводственного контроля издержек (ВКИ). Системный подход проявляется в том, что механизм внутреннего контроля издержек является подсистемой ВКИ в системе внутреннего контроля (СВК).

### ***Поспециальности 08.00.12—бухгалтерский учет, статистика***

1. Переход на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности потребовал разделения отечественного бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Аналогичное разделение произошло и в анализе хозяйственной деятельности. Управленческий анализ, как и управленческий учет, призван обеспечить аппарат внутрифирменного менеджмента информацией, необходимой для управления и контроля за деятельностью организации (предприятия). В этой связи возникает необходимость в разделении контроля на внешний (финансовый) и внутренний (управленческий). Поскольку управленческий контроль базируется на информации, полученной через систему управленческого учета, необходима ее трансформация к виду, востребованную для контроля, что требует классификации издержек в зависимости от целей контроля и направлений его проведения и представления первичной информации в форме шахматных таблиц и внутрипроизводственных отчетов.

2. От того, как учитываются издержки на предприятии зависит и методика осуществления контроля. Поэтому издержки в управленческом учете долж-

ны учитываться и группироваться по тем же объектам и направлениям, какие необходимы внутреннему контролю и были предложены как наиболее оптимальные, отвечающие целям, функциям и задачам финансового менеджмента производства.

3. Компьютеризация управленческой информации в системе бухгалтерского учета способствует повышению качества и оперативности принимаемых на ее основе управленческих решений. С помощью разработанной компьютерной программы появляется возможность определения себестоимости по различным системам калькулирования и составления на их основе внутрипроизводственных отчетов о доходах и расходах на базе полной или сокращенной себестоимости. Данная программа может быть использована также и менеджерами как средство превентивного контроля целесообразности производства новой продукции, выявления результатов деятельности центров ответственности.

**Научная новизна** проведенного исследования заключается в принципиально ином, чем существующий, подходе к внутрипроизводственному контролю издержек, отличающемуся от внутреннего аудита целями, функциями и задачами, в разработке механизма контроля и предложениях по совершенствованию его инструментария. Элементы научной новизны исследования состоят в следующем:

***По специальности: 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит***

1. Обосновано разграничение внутреннего (управленческого) контроля на внутренний аудит и внутрипроизводственный контроль, осуществляемые независимо друг от друга аудиторами и менеджерами, и возрастание его роли в системе финансового менеджмента как средство повышения эффективности управления ресурсами в условиях рыночной экономики.

2. Предложены направления проведения внутрипроизводственного контроля издержек и выделены соответствующие им объекты, разработана методика такого контроля по производственно-технологическому, организационному и управленческо-экономическому направлениям. Их использование позволит менеджерам на основе результатов контроля принимать оптимальные управленческие решения.

3. Обоснована необходимость использования таких методов и инструментов внутрипроизводственного контроля издержек, как методы бюджетного контроля издержек и анализа многоуровневых отклонений, позволяющие осуществлять контроль различных уровней: поверхностный, углубленный, с ис-

пользованием гибких бюджетов и с детализацией отклонений в зависимости от их значимости. Для обеспечения действенности и результативности контроля целесообразно, чтобы финансовым планированием (бюджетированием) и внутрипроизводственным контролем издержек занималась одна служба предприятия - отдел планирования (бюджетирования) и контроля.

4. Разработан механизм подсистемы внутрипроизводственного контроля - издержек, состоящий из двух блоков, один из которых определяет направления и методические подходы, а другой содержит современные методы и инструменты контроля. Определено место предложенного механизма как подсистемы в системе внутреннего контроля.

#### ***По специальности 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика***

1. Предложены способы преобразования информации об издержках для внутрипроизводственного контроля на основе использования шахматных таблиц и внутрипроизводственных отчетов по центрам ответственности, что упростит процедуру контроля, повысит его действенность и оперативность.

2. Разработаны модели учета и контроля издержек по объектам управленческого учета в зависимости от его функций, целей и задач: производственно-технологическая, организационная и управленческо-экономическая, составляющие базу контроля.

3. Разработана компьютерная программа, позволяющая осуществлять расчет себестоимости по различным системам калькулирования с выходом на внутрипроизводственные отчеты о прибылях и убытках, используемая в управленческом учете и востребованная финансовым менеджментом для определения целесообразности производства новой продукции и выявления результатов центров ответственности.

**Теоретическая значимость исследования** состоит в совершенствовании инструментария и разработке механизма внутрифирменного контроля издержек в системе финансового менеджмента, основанного на взаимосвязи и взаимозависимости предложенных методик, методов и инструментов контроля.

Отдельные положения диссертационного исследования могут быть использованы: в учебном процессе при разработке теоретических курсов таких дисциплин, как финансы предприятий, финансовый менеджмент, управленческий учет, управленческий анализ, контроль и аудит, а также при разработке учебных планов и введении новой дисциплины «Управленческий контроль» или «Внутренний контроль организаций».

**Практическая значимость исследования** состоит в разработке рекомендаций по совершенствованию инструментария и методик осуществления внутрифирменного контроля издержек, которые могут быть применены руководителями и менеджерами разного уровня управления с целью определения эффективности использования производственных ресурсов и оптимизации производства. Разработанные в диссертации отдельные рекомендации по организации контроля могут быть использованы Департаментом государственного финансового контроля и аудита для проведения контроля эффективности деятельности различных организаций. Методика, предложенные подходы и инструментарий могут найти применения в практической деятельности не только организаций сферы услуг, но и в большинстве предприятий различных отраслей промышленности, а также многопрофильных предприятий малого и среднего бизнеса.

**Апробация и внедрение результатов, полнота публикаций.**

Основные теоретические и практические результаты диссертационного исследования были представлены и получили одобрение на научных и научно-практических конференциях ЮРГУЭС. Отдельные результаты докладывались на международных, межрегиональных, межвузовских научно-практических конференциях в городах Новочеркасске, Пензе, Ростове-на-Дону, Самаре и Шахтах в 1995 - 2003гг. Некоторые организационные методические разработки по внутреннему контролю издержек внедрены на предприятиях сферы услуг и производственно-коммерческих организациях. Всего опубликовано более 40 научных работ по теме исследования. Основные положения отражены в 17 публикациях автора общим объемом 6,7 пл.

**Структура диссертационной работы отражает** логику, порядок исследования и алгоритм решения поставленных задач. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы (177 источников), а также 21 приложения, 13 таблиц и 22 рисунков.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности поставленной проблемы, сформулированы цель и задачи исследования, изложены основные положения, выносимые на защиту, и элементы научной новизны, указаны методологическая и информационная база исследования, теоретическая и практическая значимость работы.

**В первой главе «Внутренний управленческий контроль - составная часть финансового контроля»** рассмотрены теоретические аспекты финансового контроля и его роль в системе управления предприятием, проблемы организации внутреннего управленческого контроля и перспективы развития контроля издержек в системе финансового менеджмента.

Необходимость рыночных преобразований в системе управления экономическими процессами обуславливает потребность в принципиально новых подходах к трактовке вопросов теории и организации контроля. В реальной действительности нет контроля вообще, а есть контроль конкретного содержания: административный, правовой, технический, экологический, финансовый и другие.

Финансовый контроль - стоимостной контроль, он имеет место во всех сферах общественного производства и сопровождает весь процесс движения денежных фондов, включая финансовые результаты. В определении его сущности мнения экономистов неоднозначны. Их позиции представлены в таблице, на основании которой сделаны следующие выводы: во-первых, финансово-хозяйственный контроль - обособленная функция органов управления; во-вторых, это стоимостная форма контроля; в-третьих, это совокупность приемов, методов и инструментов по проверке финансовой деятельности хозяйствующих субъектов.

Финансовый контроль хозяйствующих субъектов представляет собой совокупность двух взаимосвязанных форм: внешнего (финансового) и внутреннего (управленческого) контроля.

В зависимости от целевой направленности внутреннего управленческого контроля выделяют пять его разновидностей: операционный; оптимизационный; контроль на соответствие; контроль сохранности активов; контроль достоверности информации. По нашему мнению, первые три направления относятся к задачам, решаемым внутренним аудитом, а последние два - непосредственно внутрипроизводственным контролем. Эта сфера деятельности касается руководителей и менеджеров всех уровней и именно ей посвящено диссертационное исследование. На рис. 1 показаны виды финансово-хозяйственного контроля.

Из приведенной схемы видно то, что внутренний (управленческий) контроль следует разделять на внутренний аудит и внутрипроизводственный кон-

контроль. Объединение их в одном контролирующем органе положительных результатов не дало, так как они имеют разные цели, функции и задачи.



Рисунок 1 - Виды финансово-хозяйственного контроля

Основными объектами внутрипроизводственного контроля, осуществляемого финансовыми менеджерами производства, должны быть три составляющих конечных результатов: объем продаж, издержки и прибыль. Контроль издержек занимает наиболее важное значение во внутрипроизводственном контроле, так как непосредственно влияет на конечные результаты деятельности предприятия, оказывая определяющее воздействие на величину прибыли.

Контроль издержек следует осуществлять с позиции трех подходов, соответствующих направлениям учета, организации и калькулирования себестоимости продукции; выделенных нами в управленческом учете. Такими подходами (направлениями) осуществления контроля должны быть: производственно-технологический, организационный и управленческо-экономический. При этом первое направление относится к операционному виду, а два других - к оптимизационному.

Внутрипроизводственный контроль издержек (ВКИ) является подсистемой в системе внутреннего контроля (СВК), так как представляет собой комплексный механизм этой подсистемы. На рис. 2 представлен модуль комплекс-

ного механизма подсистемы ВКИ, представляющей совокупность методических подходов и современных методов и инструментов.

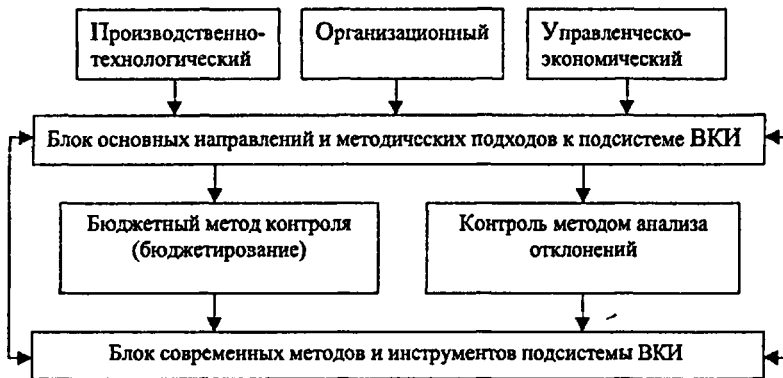


Рисунок 2 - Модуль комплексного механизма подсистемы ВКИ

Большое значение для правильной организации учета и контроля затрат имеет их научно обоснованная классификация. Для этого необходимо определить к какому направлению учета и контроля относятся затраты, или, иными словами, каковы цели их учета и контроля. Международные стандарты бухгалтерского учета и практика его организации в экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета и контроля. В работе приведены основные общепринятые признаки классификации издержек. Для осуществления процесса контроля и регулирования издержек необходима дополнительная классификация затрат на: контролируемые и неконтролируемые; регулируемые и нерегулируемые; центры возникновения затрат и центры ответственности; нормы (нормативы) и отклонения от них.

**Во второй главе «Основные направления осуществления контроля издержек и методика его проведения»** автором впервые определены три направления в управленческом учете - производственно-технологический, организационный и управленческо-экономический и применительно к ним разработана методика проведения контроля издержек. В зависимости от целей осуществления контроля разработаны методики его проведения и соответствующие модели.

В диссертационной работе разработаны три модели контроля издержек. Общая модель контроля издержек приведена на рис. 3. Выбор направлений зависит от целей, функций и задач, стоящих перед контролем издержек.



Рисунок 3 - Общая модель направлений и объектов учета и контроля издержек

Производственно-технологический контроль издержек является первым (начальным) направлением внутреннего контроля издержек. От того, как организован технологический процесс производства, зависит себестоимость продукции предприятия, являющаяся одним из показателей эффективности производства. Учитывая важность контроля производственных (технологических) расходов, в диссертации определены задачи производственно-технологического



контроля издержек, в соответствии с которыми и построена методика внутри-производственного контроля.

Анализ имеющихся материалов показал, что к производственно-технологическому контролю может быть применена общепринятая методика внутреннего аудита. Однако подчеркивается, что данная методика может применяться только с учетом ее совершенствования на основе использования современных методов и инструментария учета и контроля. В частности, рекомендуется использовать системы директ-костинг, стандарт-кост, методику CVP-анализа и т. п.

Особенность производственно-технологического контроля издержек состоит в том, что его следует осуществлять комплексно, так как объекты такого контроля тесно взаимосвязаны и взаимозависимы друг от друга. Объектами производственно-технологического контроля, на наш взгляд, являются: готовая продукция, незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства, а также потери продукции и брак.

Организационный контроль издержек занимает промежуточное место между производственно-технологическим и управленческо-экономическим контролем. По нашему мнению, он должен включать: контроль по видам затрат и местам их возникновения; контроль по носителям затрат; контроль по центрам затрат и центрам ответственности; контроль отклонений от норм и стандартов (системы стандарт-кост).

Организационный контроль следует начинать прежде всего с контроля по видам затрат, так как учет по видам затрат образует основную ступень исчисления себестоимости по предприятию в целом и его отдельных изделий (работ, услуг). Издержки, которые могут быть отнесены на производство или сбыт продукции без предварительного распределения, следует контролировать по носителям затрат (то есть без предварительного распределения по местам возникновения).

Контроль затрат по их видам должен учитывать все затраты, возникающие на предприятии. Эффективным такой контроль будет только тогда, когда все затраты сводятся в специальную расчетную ведомость, имеющую вид шахматной таблицы. По вертикали отражаются виды затрат, а по горизонтали места их возникновения. Только относя виды затрат на места их возникновения, можно выявить изменения в издержках. Действенность такого контроля повысится,

если в местах возникновения затрат, помимо издержек, будут отражаться и финансовые результаты.

Эффективное выполнение задач организационного контроля возможно только при условии как можно более точного распределения издержек по местам их возникновения и носителям. В связи с тем, что различают учет затрат по носителям за период и носителям на изделие, контроль следует проводить исходя из этих различий.

Контроль по центрам затрат и центрам ответственности является следующей ступенью организационного контроля. Затраты на производство лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, то есть там, где непосредственно происходит производственный процесс или его обслуживание. Центры затрат следует выделять в качестве объекта планирования и учета в целях детализации затрат, повышения точности калькулирования и усиления контроля.

Контроль использования ресурсов по центрам ответственности удобнее всего вести по системе "учета ответственности". Эта система предусматривает отнесение на центр ответственности только тех издержек, которые контролируются данным центром. Контроль по центрам ответственности позволит решить такие проблемы, как упрощение процедуры ведения синтетического и аналитического учета посредством накопления информации по счетам отклонений; создание условий для формирования информации по потребностям; минимизация издержек; повышение обоснованности принимаемых управленческих решений. Создание центров ответственности способствует более четкой организации контроля и регулирования затрат, обеспечивает повышение персонализированной ответственности за уровень отдельных расходов и затрат на предприятии.

Одним из эффективных инструментов организационного контроля является система стандарт-кост, которую следует внедрять как средство управленческого контроля затрат. Контрольными показателями системы являются отклонения от стандартов. Основная задача контроля издержек - не допускать их. Главное в стандарт-косте - контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов. Методика контроля по системе стандарт-кост сводится прежде всего к выявлению отклонений с использованием приемов и методов экономического анализа.

Аналогом системы стандарт-кост является отечественная система нормативного учета. Несмотря на то, что между обеими системами существует ряд различий, конечная цель у них общая - контроль производственных затрат. Однако система стандарт-кост больше отвечает требованиям рыночной экономики, чем нормативная. Поэтому ее внедрение более предпочтительно. Все западные фирмы, как средство (инструмент) контроля, используют именно эту систему.

Следующим, заключительным направлением внутрипроизводственного контроля является управленческо-экономический контроль издержек. Объектами такого контроля, по нашему мнению, являются система калькулирования с полным распределением затрат и по переменным издержкам (директ-костинг).

В целях повышения оперативности контроля издержек нами предложена компьютерная упрощенная программа определения себестоимости продукции по полной и (или) сокращенной себестоимости с выходом на внутрипроизводственный отчет о прибылях и убытках. С помощью данной программы предприятия могут осуществлять предварительный контроль издержек и определять, стоит ли производить данную продукцию и какой будет результат (прибыль или убыток). Важным моментом калькуляции себестоимости продукции: по переменным издержкам является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения объема и прибыли.

Инструментом превентивного контроля точки безубыточности предложена методика анализа взаимосвязи "затраты-объем-прибыль" (Cost-volume-Profit, сокращенно CVP-анализ). С помощью CVP-анализа управляющие предприятий могут выявлять оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации продукции. Для определения точки безубыточности рекомендуется использовать методы: уравнений, графический и маржинального дохода. Все эти методы могут быть использованы при любом подходе к контролю. В диссертационной работе рассмотрены эти методы, приведены формулы для расчета. С помощью CVP-анализа предприятия могут контролировать влияние структуры издержек на прибыль. Влияние структуры можно определить с помощью показателей левериджа. В работе обоснована необходимость его применения как средство контроля издержек.

Система внутрипроизводственного контроля для каждого предприятия, несмотря на специфические особенности производственной деятельности,

должна включать следующие типовые контрольные процедуры: контроль за валовой прибылью, полученной от каждого изделия (продукта, услуги); определение отклонений фактической прибыли от ожидаемой; наблюдение за рентабельностью каждого изделия; расчет структуры издержек; выявление излишних расходов и их исключение; расчет возмещения накладных расходов, приходящихся на отдельный продукт; влияние изменения цен на эластичность спроса.

В качестве инструмента контроля приведен ряд коэффициентов, использование которых поможет менеджерам прогнозировать величину прибыли, ее изменение по сравнению с существующим уровнем и на основе этой информации принимать решение по выбору стратегии поведения предприятия. В процессе проведения контроля можно выявлять правильность выбранной предприятием стратегии поведения, допущенные просчеты и их отражение на финансовом положении предприятия.

**В третьей главе «Современные методы и инструменты внутрипроизводственного контроля издержек»** обоснована необходимость использования бюджетного метода контроля с применением гибких смет и метода сопоставления на основе многоуровневых отклонений и многофакторного анализа, а также внедрения системы контроллинга как инструмента эффективного управления предприятием.

В условиях рыночной экономики, наряду с общепринятыми, особое внимание уделяется методам сопоставления и методам бюджетирования. Эффективный контроль может быть достигнут только путем сравнения (сопоставления) фактических затрат с соответствующими бюджетами, нормами, нормативами и стандартами. Особенностью бюджетирования является то, что бюджеты составляются как для предприятия в целом, так и для его структурных подразделений, что особенно важно для контроля издержек производства и обращения. Функции бюджета как средства контроля и оценки деятельности предприятия раскрываются только тогда, когда прогнозируемые показатели сравниваются с фактическими. Значительные изменения могут привести к пересмотру бюджетов. Если же бюджет не будет пересмотрен, то он перестает быть реалистичным, и теряет свой стимулирующий потенциал. Составление главного бюджета, также как и входящих в него периодических бюджетов, предполагает, что они рассчитываются на один определенный уровень ожидаемых продаж или производства и поэтому являются статичными или фиксированными.

В статическом бюджете доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня реализации. На практике почти всегда имеют место различные отклонения, которые, как правило, взаимосвязаны и взаимозависимы. Особенно если имеет место отклонение, связанное с объемом производства или продаж. Следовательно, для целей контроля прежде чем анализировать отклонения от бюджетных данных, необходимо бюджетные данные скорректировать на соответствующий фактический выпуск. Для этих целей используется гибкий бюджет, часто называемый переменным, который приспособлен к меняющемуся объему. Для каждого возможного уровня реализации здесь определена соответствующая сумма затрат.

В диссертационной работе предлагается анализ отклонений фактических издержек от бюджетных проводить в несколько уровней: 0 - поверхностный; 1 - углубленный; 2-с использованием гибких бюджетов; 3-с детализацией отклонений. Уровень нулевой и первый являются начальными и предусматривают использование статичного бюджета. Первый уровень отличается от второго только тем, что является более детальным. Неотъемлемой частью анализа второго уровня является гибкий бюджет, с помощью которого можно оценить фактические результаты. Третий уровень предполагает более подробный анализ с детализацией отклонений по факторам.

В таблице 1 приведены данные одного из предприятий бытового обслуживания Ростовской области по выполнению им статичного бюджета.

Таблица 1 - Анализ выполнения статичного бюджета (руб.)

Статьи затрат	Изделие А			Изделие Б		
	Бюджет на выпуск 12672 ед.	Фактические затраты на 13217ед.	Откл. от бюджета (+,-)	Бюджет на выпуск 10560ед.	Фактические затраты на 10864 ед.	Откл.от бюджета(+,-)
Прямые материалы	342144	357537	+15393	202752	209447	+6695
Прямой труд	4308	4536	+228	2746	2858	+112
Общепроизводственные расходы:						
- переменные	19084	19973	+889	11932	12296	+364
- постоянные	12723	13282	+559	7941	8251	+310
<b>Итого:</b>	<b>378259</b>	<b>395328</b>	<b>+17069</b>	<b>225371</b>	<b>232852</b>	<b>+7481</b>

Приведенные данные показывают, что фактические затраты превысили плановые. Однако и фактический выпуск их был больше. Следовательно, сопоставление со статичным бюджетом не является объективным. Поэтому целесообразно использование гибкого бюджета, с помощью которого четко обозначается связь между статичным бюджетом и фактическими результатами. Расчет гибкого бюджета производится по формуле:

$$\text{Зпер.} \times \text{Кед.} + \text{Зп.б.}$$

где, Зпер. – переменные затраты на единицу  
 Кед. – количество произведенных единиц  
 Зп.б. – бюджетные постоянные затраты

С помощью формулы гибкого бюджета можно получить бюджет для любого уровня выпуска и проанализировать выполнение плана более точно и объективно. При планировании, рассчитывая и анализируя различные варианты, можно выбрать оптимальный объем продаж или производства и оценить фактические результаты в послеплановом периоде при бюджетном контроле. Наиболее эффективным бюджетный контроль может быть только тогда, когда бюджет составляется менеджерами, ответственными за контроль расходов. В таблице 2 приведены данные анализа с использованием гибкого бюджета.

Таблица 2 - Анализ выполнения плана с использованием данных гибкого бюджета (та(руб.)

Статья затрат (переменные на единицу)	Изделие А			Изделие Б		
	Бюджет в расчете на 13217 единиц	Фактические затраты на 13217 единиц	Отклонение от бюджета (+,-)	Бюджет в расчете на 10864 единиц	Фактические затраты на 10864 единиц	Отклонение от бюджета (+,-)
Прямые материалы	356859	357537	+678	208589	209447	+858
Прямой труд	4494	4536	+42	2824	2858	+34
Общепроизводственные расходы:						
- переменные	19958	19973	+15	12276	12296	+20
- постоянные	12723	13282	+559	7941	8251	+310
<b>Итого:</b>	<b>394034</b>	<b>395328</b>	<b>+1294</b>	<b>231630</b>	<b>232852</b>	<b>+1222</b>

Внедрение бюджетного метода контроля затрат требует четкого разграничения таких понятий, как «стандартные затраты» и «бюджетные затраты». В работе отмечается, что термин «стандартные затраты» следует относить к себестоимости законченной единицы продукции, а «бюджетные затраты» к общей сумме издержек. Стандартные затраты — это блоки для построения гибкого бюджета и системы обратной связи. В процессе сравнения фактических затрат со стандартными выявляются отклонения. Эта обратная связь помогает совершенствованию норм.

Методика бюджетного контроля, используемая для осуществления процесса управления, основанного на контролируемых предвидениях, имеет целый ряд достоинств. Преимущества бюджетного метода контроля с точки зрения затрат следующим: рассматриваемый метод способствует более экономному расходованию средств производства, так как он в силу самой своей сущности заставляет заботиться о лучшем использовании оборудования и других материальных и финансовых ресурсов; предупреждает возможность бесхозяйственного разбазаривания средств, обеспечивая контроль расходов в зависимости от той определенной цели, для которой они производятся, и в соответствии с разрешениями ответственных руководителей предприятия; способствует детализации принятия решений и дает возможность сократить затраты, связанные с необходимостью проведения согласований; побуждает дирекцию обеспечить эффективную организацию финансовой и производственной бухгалтерии.

Контроль методом сопоставления является не менее важным средством контроля издержек. Ключевым элементом в системе оперативного управления и контроля за затратами, наряду с составлением смет (бюджетов), являются нормативные (стандартные) затраты, система которых используется как для оценки деятельности отдельных работников, так и для управления в целом. Кроме того, она используется для подготовки бюджетов и различных прогнозов. С помощью системы нормативных затрат предприятия принимают решения по установлению реальных цен.

После того, как нормы затрат установлены, менеджерам остается лишь следить за отклонениями от них. Эффективным средством контроля издержек является анализ отклонений на основе нормативных издержек и гибкой сметы.

Для большей части статей затрат достаточно учитывать два основных вида отклонений: отклонение по цене; отклонение по количеству.

При этом отклонения по цене ( $\Delta Ц$ ) и по количеству ( $\Delta К$ ) рассчитываются по формулам:

$$\begin{aligned} \Delta Ц &= Кф \times (Цф - Цн) = (Кф \times Цф) - (Кф \times Цн), & \text{0)} \\ \Delta К &= (Кф - Кн) \times Цн = (Кф \times Цн) - (Кн \times Цн), & \text{(2)} \end{aligned}$$

где, **Кф** - фактическое количество  
**Цф** - фактическая цена  
**Цн** - нормативная цена  
**Кн** - нормативное количество

Выражение **1 (Кф x Цф)** - показывает фактическое количество вводимых ресурсов по фактической цене за единицу; выражение **2 (Кф x Цн)** - фактическое количество вводимых ресурсов по нормативной цене за единицу; выражение **3 (Кн x Цн)** - нормативное допустимое количество для данного объёма производства по нормативной цене за единицу.

Следовательно, отклонение по цене определяется как разница между выражениями (1) и (2), а отклонение по количеству как разница между выражениями (2) и (3).

С помощью анализа отклонений получают информацию о влиянии факторов производства на результаты хозяйственной деятельности. В работе приводится методика анализа отклонений по каждой статье производственных затрат, которую, по мнению автора, следует использовать при контроле издержек.

Контроль переменных затрат целесообразно осуществлять способом элиминирования. Отклонения по материалам обобщают по центрам их возникновения, операциям, видам продукции и материалов, по причинам, виновникам и другим признакам. Отклонение по трудозатратам различают по степени их значимости. Они определяются аналогично отклонениям по материалам, только «место терминов «количество» и «цена» применяются термины «трудоемкость» и «ставка». Для расчета отклонений по материалам и трудозатратам приведены соответствующие формулы.

Контроль отклонений общехозяйственных накладных расходов включает и себя двух - трех - или четырехсторонние способы вычислений в зависимости от значимости отклонений. В работе приведена методика таких вычислений. Так, с помощью четырехстороннего анализа рассматриваются следующие виды



отклонений. а) отклонение переменных накладных расходов по затратоемкости; б) отклонение постоянных накладных расходов по (сметной) затратоемкости; в) отклонение переменных накладных расходов по эффективности (трудоемкости); г) отклонение постоянных накладных расходов по объему производства.

Практика работы отечественных предприятий в условиях рыночных отношений показала, что для того, чтобы предприятие имело возможность добиться крупных успехов и признания на рынке, необходимо внедрять наиболее прогрессивные методы работы. К числу таких инноваций следует отнести практику внедрения контроллинга. Внедрение контроллинга требует осуществления ряда преобразований в структуре организации. В работе отмечается, что на первом этапе внедрения контроллинга следует структурировать его функциональные отделы, создав отделы управленческого учета, внутреннего аудита и финансового планирования и контроля. При этом планированием должны заниматься менеджеры, ответственные за контроль. Только в этом случае контроль будет действенным и результативным, позволяющим оперативно принимать оптимальные управленческие решения.

В заключении диссертационной работы обобщены теоретические выводы проведенного исследования, разработана отдельные мероприятия и отмечено, что успешная их реализация возможна только при условии комплексного, системного подхода к развитию механизма внутрипроизводственного контроля издержек и совершенствования его инструментария.

Основное содержание диссертационного исследования, его результаты и выводы отражены в следующих публикациях автора:

1. Попова Т.Д., Шмельцер Л.А. Внутренний контроль издержек организации: Монография. - Новочеркасск: ЮРГТУ, 2001 -5,75 / 3,0 п.л.

2. Шмельцер Л.А. Финансовый контроль издержек производства / Рыночная трансформация экономики России: Сб. науч. труд. / ШТИБО. Шахты: ШТИБО, 1995 вып. 14-0,2 п.л.

3. Шмельцер Л.А. Финансовое планирование и финансовый контроль издержек производства в коммерческих организациях / Социально-экономические проблемы сервиса: Сб. науч. труд. / ДГАС. - Шахты: ДГАС, 1997 вып. 2.2 - 0.3 п.л.

4. Шмельцер Л.А. Финансовый контроль издержек коммерческой организации / Финансовый механизм и пути его стабилизации: Тез. докл. Региональной НПК студентов и молодых ученых / РГЭА - Ростов-на-Дону, 1997, - 0,1 п.л.

5. Шмельцер Л.А. Бюджетирование в управленческом учете / Социально-экономические проблемы сервиса: Сб. науч. труд. / ДГАС - Шахты: ДГАС, 1998 - 0,2 п.л.

6. Шмельцер Л.А. Бюджетирование и бюджетный контроль предприятий сервиса / Организационно-экономические вопросы сферы быта и услуг: Сб. науч. труд. / ДГАС. - Шахты: ДГАС, 1999 вып. 33 - 0,2 п.л.

7. Шмельцер Л.А. Управление затратами на основе бюджетирования / Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях различных форм собственности: Тез. докл. Межвузовской НПК / РГСУ. - Ростов-на-Дону, 1999 - 0,1 п.л.

8. Попова Т.Д. Шмельцер Л.А. Управление издержками на основе бюджетирования предприятий сферы услуг / Теория и практика хозяйственной деятельности: Сб. материалов всероссийской НПК / ПДЗ. - Пенза, 2000 - 0,2 / 0,1 п.л.

9. Шмельцер Л.А. Управленческий контроль как средство управления затратами / Практика применения аудиторских стандартов: Тез. межрегиональной НПК / РГЭА. - Ростов-на-Дону, 2000 - 0,2 п.л.

Ю.Попова Т.Д. Шмельцер Л.А. Управление издержками на основе бюджетирования / Логистика, менеджмент, маркетинг, коммерция: теория и практика: Международная НПК. / СГЭА. - Самара, 2001 - 0,2 / 0,1 п.л.

11. Шмельцер Л.А. Сегментарный учет и контроль издержек по центрам ответственности / Экономика. Бизнес. Право: Межвузовский сборник науч. труд. ЮРГТУ- Новочеркасск, 2001 - 0,1 п.л.

12. Шмельцер Л.А. Контроллинг как инструмент рыночных преобразований в управлении издержками. Экономика и управление: Межвузовский сборник науч.труд. ЮРГТУ - Новочеркасск: ЮРГТУ ,2001-0,1 п.л.

13. Шмельцер Л.А. Бюджетный метод контроля издержек / Проблемы техники, технологии и экономики сервиса. Материалы межвузовской НПК / ЮРГУЭС - Шахты: ЮРГУЭС, 2001 - 0,3 п.л.

14. Шмельцер Л.А. Внутренний контроль издержек организаций сервиса / Учетные и финансово-экономические проблемы в современном обществе: Сб. науч. труд. ЮРГУЭС, 2001 - 0,3 п.л.

15. Шмельцер Л.А. Организационный контроль формирования издержек / Научные исследования в области экономики, образования и информационных технологий: Межвуз. сб. науч. труд. / ЮРГТУ: Институт открытого образования. Новочеркасск: ЮРГТУ, 2003 - 0,4 п.л.

16. Шмельцер Л.А. Технологический контроль издержек. / Тенденции развития финансово-кредитного механизма в РФ: Сб. науч. труд. / ЮРГУЭС. Шахты: ЮРГУЭС, 2003 - 0,5 п.л.

17. Шмельцер Л.А. Экономический контроль издержек. / Совершенствование экономического механизма в сфере сервиса: материалы межвузовского НПК - Шахты: ЮРГУЭС, 2003 - 0,5 п.л.

**Подписано в печать 20.05.04г. Бумага офсетная.  
Печать ризография. Усл. печ. листов 1,2. Тираж ЮОэж. ,  
Заказ № 94 от 20.05.04г. Отпечатано в типографии: ИПБЮЮЛ Бурыхин Б.М.  
Лицензия ПЛД №65-186 от 10.01.2000г.  
Адрес типографии: г. Шахты, Ростовской обл., ул. Шевченко-143**

# 122 12