

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ, ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ**

Кафедра учета, анализа и аудита

А.Ю. СОКОЛОВ

**УПРАВЛЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ
БИЗНЕСА**

Учебное пособие

Казань-2023

УДК 657.471

ББК ШЗ(4)

*Принято на заседании кафедры учета, анализа и аудита ИУЭиФ КФУ
Протокол № 4 от 29 декабря 2022 г.*

*Утверждено Учебно-методической комиссией ИУЭиФ КФУ
Протокол № 6 от 27 января 2023 г.*

Рецензенты:

Доктор экономических наук,
профессор кафедры учета, анализа и аудита ИУЭиФ КФУ **Нестеров В.Н.**

Доктор экономических наук,
профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Института экономики
Казанского государственного аграрного университета **Закирова А.Р.**

Соколов А.Ю.

Управление эффективностью бизнеса: учебное пособие / А.Ю. Соколов. –
Казань: Казан. ун-т, 2023. – 200 с.

В учебном пособии представлена современная модель управления эффективностью бизнеса. Рассмотрены экономическая сущность и теоретические положения продвинутого управленческого учета как элемента системы управления эффективностью бизнеса: структура, цели, задачи, принципы и функции. Особое внимание уделено раскрытию вопросов адаптивного и продвинутого бюджетирования в системе управления эффективностью бизнеса, информационных систем для управления эффективностью бизнеса, трансфертного ценообразования, современным концепциям стратегического и оперативного управленческого учета затрат и результатов деятельности компаний.

При разработке учебного пособия использовались материалы Ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров Великобритании (The Association of Chartered Certified Accountants – ACCA) РМ «Performance Management».

Настоящее учебное пособие адресовано, в первую очередь, магистрантам, обучающимся по направлению 38.04.01 Экономика, (магистерская программа «Аудит и финансовый менеджмент») а также широкому кругу читателей, интересующихся указанными проблемами.

© Соколов А.Ю., 2023

© Казанский университет, 2023

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1. СОВРЕМЕННЫЕ ПАРАДИГМЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА. ПРИНЦИПЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ КАК ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА	10
1.1. Сущность системы управления эффективностью бизнеса...	10
1.2. Моделирование и разработка эффективной интегрированной системы исчисления затрат и результатов в рамках продвинутого управленческого учета	12
1.3. Бюджетирование в системе управления эффективностью бизнеса	17
1.4. Использование кривых обучения (Learning curves) при разработки бюджетных моделей в системе управления эффективностью бизнеса	19
Вопросы для самоконтроля:	23
Задание 1	24
Задание 2.....	25
Задание 3.....	27
Тесты	30

2. АДАПТИВНОЕ И ПРОДВИНУТОЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ	38
2.1. Предпосылки разработки адаптивной и продвинутой моделей бюджетирования. Проблемы, связанные с изменениями и трансформациями действующих бюджетных систем и моделей.....	38
2.2. Сравнительный анализ адаптивного и продвинутого бюджетирования.....	41
2.3. Принципы скользящего бюджетирования (rolling budgeting): классификация скользящих бюджетных моделей (12 месячные, 15 месячные 18 месячные и т.д. скользящие бюджеты) и проблемы внедрения.....	46
Вопросы для самоконтроля:	48
Задание 1.....	48
Задание 2.....	57
Тесты	66
3. СОВРЕМЕННАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ НОРМАТИВОВ SC И ПРОДВИНУТЫЙ АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ SC В БЫСТРОМЕНЯЮЩЕЙСЯ БИЗНЕС-СРЕДЕ.....	73
3.1. Принципы контролируемости и ответственности при использовании метода SC.....	73

3.2. Отклонения в результате структурных сдвигов в продукции: экономическая сущность, интерпретация, взаимосвязь с отклонениями по объему продаж.....	75
3.3. Отклонения в результате структурных сдвигов в материалах: экономическая сущность, интерпретация, взаимосвязь с отклонениями по эффективности использования материалов	90
3.4. Операционные и плановые отклонения: факторы, влияющие на пересмотр бюджетов, методика определения отклонений по объемам продаж, продажным ценам, материалам, затратам на оплату труда, ответственность менеджеров за операционные отклонения.....	97
3.5. Методологические и методические проблемы использования нормативного учета затрат SC в быстроменяющейся бизнес-среде...	102
Вопросы для самоконтроля:	107
Задание 1.....	108
Задание 2.....	113
Задание 3.....	115
Тесты	118
Список сокращений.....	124
4. СОВРЕМЕННЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА	127
4.1. Системы обработки транзакций, управленческие и исполнительные информационные системы	127

4.2. Источники формирования информации (первичные и вторичные данные), затраты на ее сбор и ограничения в использовании.....	130
Вопросы для самоконтроля:	133
Задание	134
Тесты	136
Список сокращений.....	138
5. ПРОДВИНУТАЯ СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ (BALANCED SCORECARD) КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА	139
5.1. Финансовые и нефинансовые измерители, их интерпретация, проблемы, возникающие в процессе их расчета, пути совершенствования.....	139
5.2. Показатели в разрезе перспектив "Финансы", "Клиенты", "Бизнес-процессы", "Инновации и обучение", построение стратегических карт	149
5.3. Элементы стратегической системы управления эффективностью бизнеса - составные блоки показателей Фицджеральда и Муна (building blocks, Fitzgerald and Moon).....	155
Вопросы для самоконтроля:	157
Задание	157
Тесты	160

6. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В КОМПАНИЯХ С ВЫДЕЛЕННЫМИ ЦЕНТРАМИ ОТВЕТСТВЕННОСТИ (ДИВИЗИОНАМИ)	164
6.1. Преимущества и недостатки создания дивизионных организационных структур.....	164
6.2. Подходы к определению показателя "рентабельность инвестиций" (return on investment (ROI)): его интерпретация, особенности расчета и варианты использования в компаниях с выделенными центрами ответственности (дивизионами).....	165
6.3. Остаточная прибыль (Residual income (RI)): интерпретация, преимущества и недостатки	170
6.4. Принципы трансфертного ценообразования	171
Вопросы для самоконтроля:	177
Задание 1	177
Задание 2.....	179
Тесты	180
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	183
ЛИТЕРАТУРА	184

ВВЕДЕНИЕ

Цель изучения дисциплины «Управление эффективностью бизнеса» заключается в том, чтобы дать системное представление о сущности, задачах и функциях системы продвинутого оперативного и стратегического управленческого учета затрат и результатов, формах информационного обеспечения, возможностях интеграции с современными системами управления.

Обучающийся, освоивший учебное пособие:

Должен знать:

- основные виды бюджетов компании, типологию основных контрольных экономических показателей деятельности организации, методы обработки данных средствами системы управления эффективностью бизнеса;

- продвинутую систему контрольных измерителей, методы трансфертного ценообразования, бюджетирования, прогнозирования доходов и расходов в рамках использования в рамках англо-саксонских моделей управленческого учета и управления эффективностью бизнеса, области применения соответствующих методик;

- современные подходы к интеграции элементов системы управления эффективностью бизнеса, стратегического управленческого учета и прогнозирования для целей разработки сценариев развития компании на перспективу.

Должен уметь:

- использовать функцию информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений в целях роста показателей эффективности бизнеса;

- обосновать выбор оптимального варианта расчета трансфертной цены, метода прогнозирования применительно к конкретному виду бюджета,

составляемого средствами управленческого учета и системы управления эффективностью бизнеса;

- анализировать современные интеграционные модели адаптивного и прогрессивного бюджетирования, прогнозирования, стратегического контроля и стратегического управленческого учета, позволяющие формировать информацию для принятия управленческих решений в быстроменяющейся нестабильной среде, оценивать деятельность бизнес-единиц и достижения запланированных в бюджетах и стратегических картах

Изучение учебного пособия должно обеспечить освоение магистрантами методологических и методических основ системы управления эффективностью бизнеса и получение практических навыков формирования информации для управления субъектом хозяйствования.

1. СОВРЕМЕННЫЕ ПАРАДИГМЫ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА. ПРИНЦИПЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ КАК ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА

1.1. Сущность системы управления эффективностью бизнеса

Роль системы управления эффективностью бизнеса заключается в измерении того насколько эффективно достигаются цели и в определении путей улучшения процесса достижения целей. По сути, это сбор информации для планирования и контроля и поддержка бизнеса (персонала, подразделений) в том, чтобы все стремились достигнуть цели наиболее эффективным способом), чтобы цели бизнес-единиц и персонала совпадали с целями организации в целом. Система управления эффективностью бизнеса прежде всего подразумевает разработку всего управленческого процесса достижения стратегических целей, сбор информации и применение методик анализа для принятия стратегических решений. Кроме того, элементом системы является разработка вознаграждений для персонала для достижения целей компании

Система управления эффективности бизнеса включает в себя следующие элементы (рис. 1.1.): стратегическое планирование; систему контроля в т.ч. система измерителей КРІ; реинжиниринг бизнес-процессов; систему управления рисками; интеллектуальный анализ данных и бизнес-анализ; систему вознаграждений и управления персоналом (аспекты продвинутого управленческого учета); систему сбалансированных показателей (взаимосвязь всех уровней управления) и создание пирамиды РМ (performance management) – декомпозиции стратегических целей компании в цели бизнес-единиц.

Под стратегическим планированием следует понимать процесс установления и изменения стратегических целей организации, формирование

механизма управления ресурсами, используемыми для достижения данных целей.

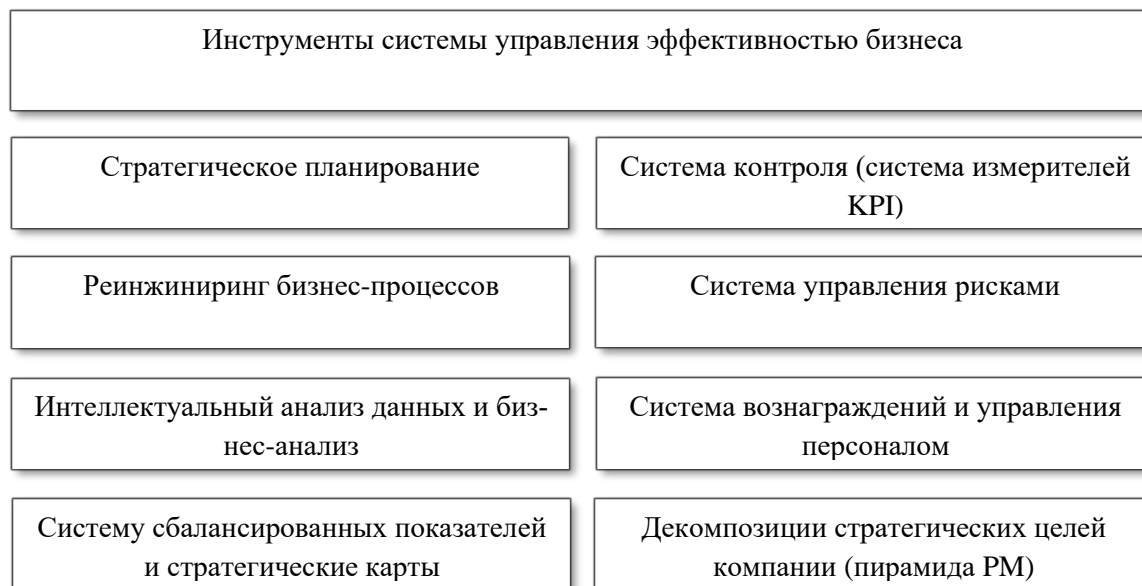


Рис. 1.1. Элементы системы управления эффективностью бизнеса

Управленческий контроль или тактическое планирование представляет собой процесс, при помощи которого менеджеры обеспечивают эффективное использование ресурсов для достижения поставленных целей организации

Оперативный контроль или оперативное планирование – процесс, при помощи которого менеджеры обеспечивают эффективное использование ресурсов для достижения конкретных, специфических задач

В системе управления эффективностью бизнеса особое значение приобретает стратегический управленческий учет. Стратегический управленческий учет – это форма управленческого учета или система поддержки процессов стратегического планирования и принятия решений, имеющая ориентацию на внешнюю окружающую среду в долгосрочной перспективе. Использует элементы прогнозирования, анализа рисков и неопределенности, дисконтирования денежных потоков. Информация, генерируемая в

управленческом учете и системе управления эффективностью бизнеса представлена на рис. 1.2.

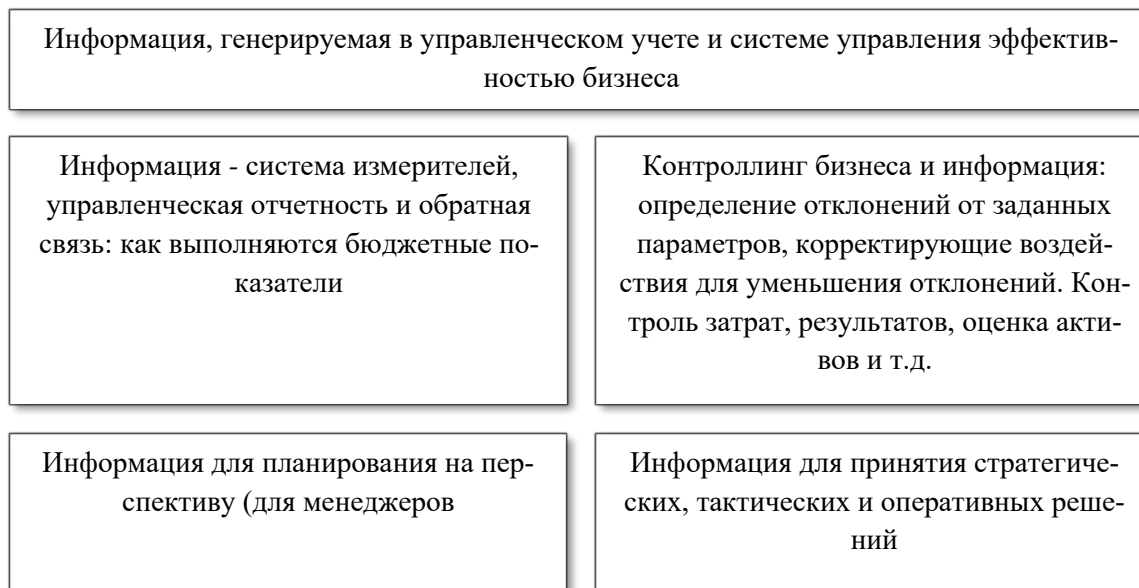


Рис. 1.2. Информация, генерируемая в управленческом учете и системе управления эффективностью бизнеса

Таким образом, продвинутый управленческий учет (как оперативный, так и стратегический) является элементом системы управления эффективностью бизнеса, неотъемлемой ее частью.

1.2. Моделирование и разработка эффективной интегрированной системы исчисления затрат и результатов в рамках продвинутого управленческого учета

Под моделированием затрат и результатов целесообразно понимать описание связей между ресурсами организации, видами деятельности (процессами) и конечными объектами управленческого учета затрат и результатов (видами продукции и услуг, покупателями, зонами продаж, каналами сбыта и т.д.) с целью выявления экономических отношений. По сути, это не

только определение и оценка ресурсов организации, выбор определенного метода учета затрат, свойственного ему варианта группировки затрат и результатов, но и построение схем и алгоритмов использования этой информации для принятия решений, характеристика данных и информации, собираемых и формируемых под определенные цели конкретной компании.

Обязательным условиям моделирования является закладываемая возможность оценки эффективности работы отдельных подразделений и организации в целом. К сожалению, применяемые сегодня на практике варианты управленческого учета затрат и результатов зачастую не позволяют оценить деятельность отдельных бизнес-единиц. Разработанная под конкретное предприятие модель калькулирования себестоимости продукции часто становится результатом поиска компромиссов между финансовой, налоговой и управленческой системами учета. Причем ее использование для управленческих целей в крупных компаниях может быть сопряжено с рядом трудностей, поскольку в процессе ее разработки предполагалось дальнейшее манипулирование данными для соблюдения баланса интересов собственников и партнеров, а не получение точной информации об объектах калькулирования.

Моделирование затрат и результатов предполагает применение различных методов калькуляционного учета, их интеграцию. Выделим несколько вариантов интеграции методов учета затрат и результатов, которые могут быть одновременно использованы на одном предприятии.

Как известно, существует множество методов учета затрат – нормативный метод, маржинальный учет, учет производственных (поглощенных) затрат, учет затрат по видам деятельности, учет затрат и результатов с использованием принципов бережливого производства или учет затрат и результатов в разрезе потоков создания ценностей, учет стоимости генерирования денежных средств, калькуляция себестоимости по прямым затратам, метод исчисления целевой себестоимости продукта, учет затрат по стадиям

жизненного цикла продукта и т.д. В зависимости от специфики деятельности производственного предприятия выделяют позаказный, попроцессный, попередельные методы учета затрат. В рамках последнего могут быть использованы либо полуфабрикатный либо бесполуфабрикатный варианты сводного учета затрат. Необходимо правильно оценивать потребности организации во внедрении того или иного метода управленческого учета, знать сильные и слабые стороны этих методов.

Примером разработки простой интегрированной модели управленческого учета затрат может быть сочетание элементов маржинального и нормативного учета затрат. Использование более сложных моделей позволяет создавать на уровне предприятия эффективную интегрированную систему исчисления затрат и результатов. Одной из таких моделей может стать интеграция метода АС (absorption costing), функционального учета и маржинального подхода (МС или marginal costing) (рис. 1.3)

При этом каждая методика может применяться в рамках определенного периода. Например, ежемесячно составляется внутренний управленческий отчет о финансовых результатах и, одновременно, внешняя финансовая отчетность по методу АС. Ежеквартально на основе показателей маржинального дохода определяется своего рода дорожная карта развития компании на краткосрочную перспективу.

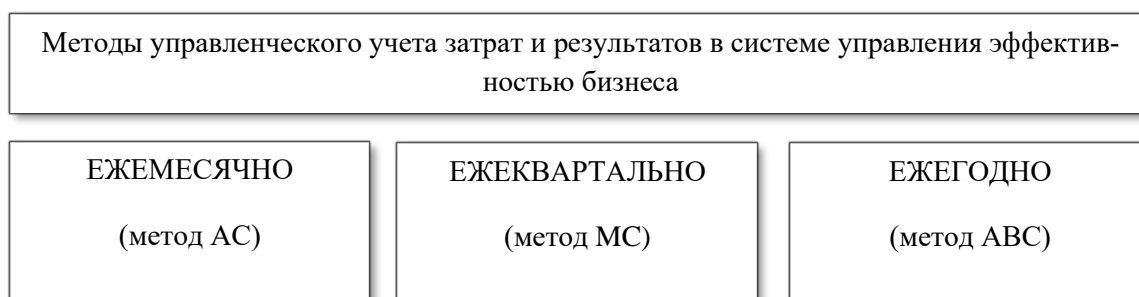


Рис. 1.3. Интегрированная модель управленческого учета затрат и результатов в системе управления эффективностью бизнеса (вариант 1)

Ежегодно рассчитывают рентабельность продукции по методу ABC (activity based costing) или TD-ABC (time-driven activity based costing). Формирование фактической и плановой информации осуществляется по единым принципам.

Более современный подход представлен на рис. 1.4.

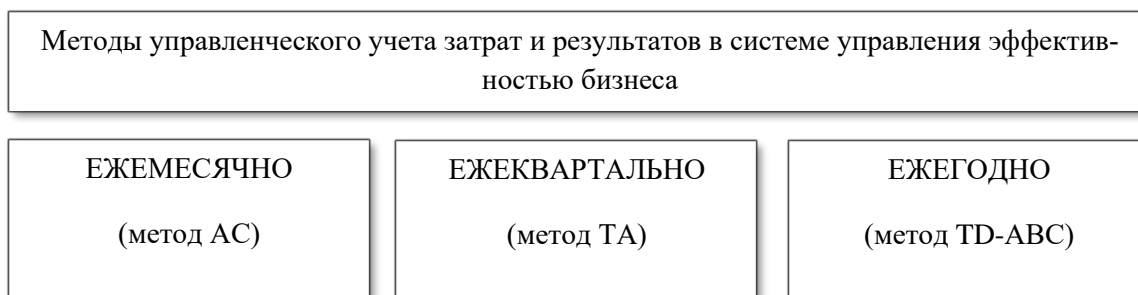


Рис. 1.4. Интегрированная модель управленческого учета затрат и результатов в системе управления эффективностью бизнеса (вариант 2)

Метод учета стоимости генерирования денежных (метод ТА или throughput accounting) позволит рассчитать затраты и результаты в зонах ограничения компании. Под стоимостью генерирования денежных средств мы понимаем сумму покрытия (вклад на покрытие операционных затрат), рассчитываемую в целях принятия управленческих решений как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективах на основе данных о пропускной способности предприятия. Операционные затраты - это затраты на оплату труда, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы и расходы на продажу.

Усложняет процесс моделирования затрат и результатов наличие различных объектов управленческого учета. Например, для предприятия может быть важно определять не только рентабельность продуктов, но и рентабельность покупателей. Следовательно, методика функционального учета затрат

(ABC) по отношению к покупателям также может применяться ежегодно (для целей оптимизации затрат на содержание информационной системы) или ежеквартально (ежемесячно), если возникнет такая необходимость.

Таким образом, модель, разрабатывая для конкретного предприятия может стать уникальной, единственной в своем роде.

Разработка моделей, создание эффективной интегрированной системы исчисления затрат и результатов, по нашему мнению, является основной функцией бухгалтера-аналитика на современном этапе развития управленческого учета. По сути, эта деятельности отождествляется с ведением самого управленческого учета. Составление проводок (бухгалтерских записей), заполнение таблиц (управленческих отчетов), уже, по сути, не ассоциируется с управленческим учетом, а осуществляется средствами когда-то разработанной автоматизированной модели исчисления затрат и результатов.

Для оценки целесообразности разработки модели необходимо выяснить:

- типологию ресурсов, особенности их потребления в организации, следует ли отражать информацию о расходовании каждого вида ресурса или в группах в виде общих де-нежных потоков;

- понимание стоимости достижения всех целей, которые стоят перед менеджерами в масштабах всей организации;

- типологию затрат, необходимость в выделении релевантных затрат которые несет компания в случае принятия решений: затраты на совершенствования бизнес-процессов, структура калькуляционных затрат для целей ценообразования, затраты и результаты для решения типа «производить самим или приобретать со стороны» и т.д.;

- ограничения производительности компании, варианты устранения ограничений, избыточный расход ресурсов;

- последовательность моделирования процессов, увязка производственной деятельности непосредственно с ресурсами, затраченными в процессе работы, и продуктами как конечными результатами рабочего процесса;
- существенность искажений в случае, если распределение затрат осуществляется без четких причинно-следственных связей и ухудшает процесс принятия управленческих решений;
- ориентацию интегрированных данных, позволяющую определить эффективность отражения ресурсов, процессов, продуктов, а также соответствующих решений в финансовой информации и данных о затратах в финансовых и операционных системах организации.

Таким образом, мы рассмотрели основные проблемы с которыми могут столкнуться специалисты по управлению эффективности бизнеса в процессе моделирования затрат и результатов предприятия: выбор объектов управленческого учета, интеграция методов калькуляционного учета и управленческого контроля, проблема трансформации затрат. При этом разработка интегрированной системы исчисления затрат и результатов должна осуществляться в зависимости от поставленных целей иначе стоимость моделирования превысит эффект от его внедрения

1.3. Бюджетирование в системе управления эффективностью бизнеса

Под бюджетом следует понимать измеряемый в количественном выражении план действий на предстоящий отчетный период.

Цели бюджетирования в системе управления эффективностью бизнеса:

1. Обеспечение достижения целей организации, ее подразделений и отдельных менеджеров;
2. Формализация и установление взаимосвязи между идеями и планами (каждый сотрудник должен быть осведомлен, что он должен делать);

3. Побуждение менеджеров составлять детальные планы на будущее;
4. Координация видов деятельности подразделений (например, бюджет производства составляется на основе данных бюджета продаж);
5. Обеспечение базы для создания системы управления по центрам ответственности;
6. Разработка системы контроля;
7. Мотивация сотрудников с целью улучшения их деятельности.

Особое внимание в системе управления эффективности бизнеса уделяется составлению нулевых бюджетов (zero based budgeting (ZBB))

Достоинства нулевого бюджета: жесткий контроль затрат; возможность добавлять или отказываться от видов деятельности; усиление мотивации персонала; гибкость – такой бюджет является ответом на изменения в бизнес-среде; увязка со стратегическими целями компании (увязывается каждая статья затрат).

Недостатки нулевого бюджета: трудоемкость расчетов; возможен перекос в сторону краткосрочной перспективы; ранжирование – сложный процесс.

Этапы внедрения нулевого бюджета:

Шаг 1. Определение видов деятельности по которым должны собираться затраты (необходимо решить надо ли по ним собирать затраты (пакет решений));

Шаг 2. Определение затрат, не добавляющих ценности (необходимо исключить их и проранжировать все затраты));

Шаг 3. Соотнесение затрат по видам деятельности по рангам (наиболее добавляющие ценности, необходимые для принятия решений и т.д.) .

Следует отметить, что Бюджет ZBB эффективен в отношении: коммерческих производственных компаний: административных затрат,

обслуживающих затрат: маркетинговых затрат, затрат финансовых подразделений, на управление персоналом, на управление качеством, продажами, бухгалтерией и т.д.) (для прямых затрат, если есть нормы, т.е. нормативный учет, ZBB подходит слабо); бюджетных организаций ; компаний, которые оказывают услуги.

Другим элементом системы управления эффективностью бизнеса является процессно-ориентированное бюджетирование АВВ.

Принципы АВВ:

Принцип 1: важнее эффективно планировать и контролировать не сами затраты конкретного вида деятельности, а драйвера (носители или причины появления затрат);

Принцип 2: не каждый вид деятельности добавляет ценность;

Принцип 3: в подразделениях бывают виды деятельности, которые могут быть не в полной мере подконтрольны ответственному за составление бюджета в подразделении;

Принцип 4: система измерителей в разрезе видов деятельности должна быть существенно дополнена (правильный расчет времени, часов, качество вида деятельности и т.д.).

Преимущества метода АВВ: он является базой для нулевого бюджета; АВВ обеспечивает связь со стратегией; измерению и проверке подлежат ключевые факторы успеха (виды деятельности).

Недостатки метода АВВ: большая трудоемкость работ.

1.4. Использование кривых обучения (Learning curves) при разработки бюджетных моделей в системе управления эффективностью бизнеса

Кривые обучения (Learning curves) используется для прогнозирования рабочего времени и затрат на оплату труда в условиях, когда производят

новый продукт и прилагаются усилия ускорить процесс производства за счет применения приобретенных навыков и опыта. Они применяются в трудоемких процессах (а не в механизированных и автоматизированных производствах).

В частности, в управленческом учете и системе управления эффективностью бизнеса прием может использоваться при расчете маржинальных затрат на производство следующей единицы, в ценообразовании по методу «затраты плюс» (можно ли снизить трудовые затраты, переменные накладные затраты и, следовательно, цену). Это обстоятельство сказывается на процессе формирования БДДС (например, снижение трудовых затрат, переменных накладных затрат и т.д.). Кривые обучения могут применяться при составлении реалистичных производственных бюджетов, производственных планов, для расчета нормативов в рамках ведения управленческого нормативного учета, для разработки бонусной схемы.

Пример. Компания производит новый продукт. Ставка обучения 90 %. Первый продукт производится 10 часов.

Среднее время для первых двух продуктов: $10 \times 0,9 = 9$ ч. Всего время производства первых двух продуктов: $9 \text{ ч} \times 2 = 18$ часов.

При этом: первый продукт производится 10 часов, второй продукт - 8 часов.

Среднее время для первых четырех продуктов:

$$9 \times 0,9 = 8,1 \text{ ч.}$$

Всего время производства четырех продуктов:

$$8,1 \text{ ч} \times 4 = 32,4 \text{ часов.}$$

При этом первый продукт производится 10 часов, второй продукт - 8 часов, остальные два продукта – 14,4 часов.

Выделяют два метода расчета среднего времени на единицу и общего времени (рис. 1.5).

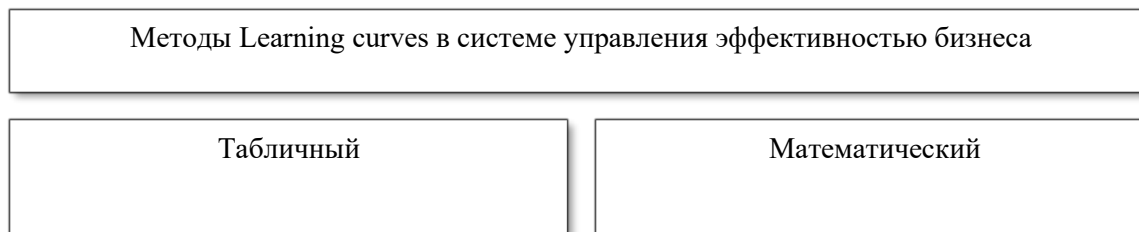


Рис. 1.5. Методы расчета среднего времени на единицу и общего времени при использовании кривых обучения (Learning curves) при разработке бюджетных моделей в системе управления эффективностью бизнеса

Результаты использования первого метода представлены в таблице 1.1

Таблица 1.1

Табличный метод расчета среднего времени на единицу и общего времени при использовании кривых обучения (Learning curves)

Кол-во продуктов	Среднее время на ед.	Общее время	Прирост в часах
1	10 часов	10 часов	-
2 (рост в 2 раза)	$10 \times 0,9 = 9$	$9 \times 2 = 18$	8
4 (рост в 2 раза)	$9 \times 0,9 = 8,1$	$8,1 \times 4 = 32,4$	14,4
8 (рост в 2 раза)	$8,1 \times 0,9 = 7,29$	$7,29 \times 8 = 58,32$	25,92

Расчет среднего времени на единицу продукта математическим способом при использовании кривых обучения (Learning curves) в рамках разработки бюджетных моделей в системе управления эффективностью бизнеса представлен далее.

Среднее время производства находится по формуле:

$$Y = 10 \times 8^{\frac{\text{Log } 0,9}{\text{Log } 2}}$$

$$\text{Log } 0,9 = -0,0458,$$

$$\text{Log } 2 = 0,3010, b = -0,1522$$

$$Y = 10 \times 8^{-0,1522}$$

$$Y = 10 \times \frac{1}{8^{0,1522}}$$

$$Y = 10 \times \frac{1}{1,372} = 7,29$$

Справка:

Log 0,9 = -0,0458	Всегда	b при 90 % -0,1522
Log 0,85 = -0,0706	Log 2 = 0,3010	b при 85 % -0,2345
Log 0,8 = -0,0969		b при 80 % -0,3219
Log 0,7 = -0,1549		b при 70 % -0,5146

Например, производство первой партии продукта требует 3 часа. Партии одинаковые (например, по 100 ед. в каждой партии). Ставка кривой обучения 80 %. $b = -0,3219$. На десятой партии достигается приемлемая точка кривой обучения и принято решение время 10-й партии установить как норматив для последующих партий. Фактическое время производства 10-й партии составило 1,1 час. (ФАКТ) Следует определить разницу между фактическим и нормативным временем производства 10-й партии.

$$Y = 3 \times 10^{-0,3219}$$

$$Y = 3 \times \frac{1}{10^{0,3219}}$$

Среднее время производства одной партии $Y = 3 \times \frac{1}{2,098} = 1,4296$ час

Общее время 10-ти партий = $1,4296 \times 10 = 14,296$ час.

Общее время 9-ти партий $Y = 3 \times 9^{-0,3219} = 1,4989 \times 9 = 13,310$ час.

Норматив времени на 10-ю партию $14,296 - 13,310 = 0,986$ часа

Разница = 1,1 час – 0,986 часа = 0,114 часа (неэффективное использование ресурсов). Если знаем стоимость одного часа, например 10 долл., то отклонение по эффективности использования ресурсов неблагоприятное $0,114 \times 10 = 1,14$ дол. (на партию).

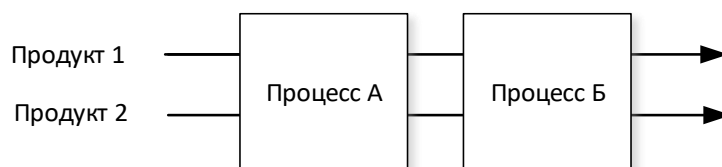
Вопросы для самоконтроля:

1. Элементы комплексной системы управления эффективностью бизнеса и взаимосвязь с продвинутым управленческим учетом.
2. Парадигмы управленческого учета в системе управления эффективностью бизнеса.
3. Критический анализ устоявшихся общепринятых взглядов на формирование информации в рамках использования нулевых бюджетов.
4. Формирование информации с применением ТА-моделей в целях разработки эффективной ассортиментной политики предприятия (сущность метода ТА).
5. Принципы бюджетирования как элемента системы управления эффективностью бизнеса.
6. Обязательные условия моделирования и разработки эффективной интегрированной системы исчисления затрат и результатов в рамках продвинутого управленческого учета и системы управления эффективностью бизнеса.
7. Принципы процессно-ориентированного бюджетирования АВВ как элемента системы управления эффективностью бизнеса.
8. Информация, генерируемая в управленческом учете и системе управления эффективностью бизнеса.
9. Цели бюджетирования в системе управления эффективностью бизнеса

10. Методы расчета среднего времени на единицу и общего времени при использовании кривых обучения (Learning curves) при разработке бюджетных моделей в системе управления эффективностью бизнеса

Задание 1

Компания «Сигма» производит и продает два продукта. Технологическая цепочка производства двух продуктов одинаковая (процессы производства одни и те же).



Исходная информация за отчетный период представлена в табл. 1.2

Таблица 1.2

Исходная информация

№ п/п	Показатели	Продукт № 1	Продукт № 2
1	Прямые материальные затраты, руб. на ед.	5	50
2	Переменные конверсионные затраты, руб.	30	15
3	Цена, руб. на ед.	90	100
4	Количество часов на производство единицы продукта, час. на ед.	4	3
5	Объем производства и продаж, ед.	10000	15000

Предполагается, что на предприятии используется повременная система оплаты труда. Максимальный спрос на продукты составляет на 20 % превышает существующие объемы производства и продаж. Совокупные постоянные конверсионные затраты – 700 000 руб.

Максимальное время производства продуктов в одном из процессов (операций) 7 500 часов. Этот процесс был определен как узкое место на этапах производства двух продуктов. Время производства продуктов № 1 и № 2 в рамках этого процесса 0,4 часа на ед. и 0,25 час. на ед. соответственно.

Вопрос 1. Определите объемы производства двух продуктов, которые позволят максимизировать прибыль компании при формировании бюджетов в системе управления эффективностью бизнеса. Используйте элементы метода МС. Составьте отчет о финансовых результатах на основе оптимальной программы.

Вопрос 2. Определите объемы производства двух продуктов, которые позволят максимизировать прибыль компании. Используйте элементы метода ТА. Составьте отчет о финансовых результатах на основе оптимальной программы (по методу ТА).

Вопрос 3. Определите ТА-коэффициент для продуктов.

Вопрос 4. Прокомментируйте результаты расчетов (расчет ТА –коэффициента). Каким образом метод ТА способствует усилению контрольных функций на предприятии. Поясните как улучшить показатели ТА –коэффициента. Необходимо подкрепить ответ цифровыми примерами.

Задание 2

Компания «Омега» составляет бюджет. Исходная информация для составления бюджета представлена в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Исходная информация

№ п/п	Показатели	Значение
1	Прямые материальные затраты, руб. на ед.	25
2	Прямые затраты на оплату труда, руб. на ед.	10
3	Переменные общепроизводственные затраты, руб. на ед.	15

№ п/п	Показатели	Значение
4	Постоянные общепроизводственные затраты за месяц, руб.	145800
5	Нормальный объем деятельности за месяц (90 % от максимальной мощности), ед.	16200
6	Цена, руб. на ед.	90

С целью удовлетворения спроса в будущем, который согласно проведенным маркетинговым исследованиям и результатам ежегодно проводимого анализа возникнет во второй половине года, компания в течении первых трех месяцев производит продукции больше, чем продает.

Бюджетная информация о движении продукции на предприятии в течении 3- месяцев представлена в табл. 1.4

Таблица 1.4

**Информация о движении продукции на предприятии
в течении 3- месяцев**

№ п/п	Показатели	Месяц 1	Месяц 2	Месяц 3
1	Производство продукции, ед.	10000	14000	18000
2	Продажа продукции, ед.	8000	12500	14500

Вопрос 1. Составьте бюджет о финансовых результатах метода управленческого учета МС.

Вопрос 2. Составьте бюджет о финансовых результатах на основе принципов метода исчисления производственных (поглощенных) затрат (или метода АС.

Вопрос 3. Проведите балансировку прибыли за три месяца: взяв за основу прибыль, рассчитанную методом АС трансформируйте ее в прибыль по методу МС, объяснив разницу между финансовыми результатами. Все расчеты следует доказывать при помощи цифровых примеров.

Задание 3

IT компания MPI занимается разработкой программного обеспечения, которое позволяет осуществить комплексное аналитическое сопровождение всех производственных операций и услуг. Созданный программный продукт позволяет получать аналитические данные о производстве в режиме реального времени и объединить оборудование, людей, операции в одну цепочку поставок. Использование этого программного продукта также позволяет исчислять в различных компаниях затраты по каждой операции производства, конкретного продукта или услуги. Другими словами, помощью решения MPI можно внедрять систему АВВ (Activity based budgeting) в компаниях различных отраслей.

В свою очередь, сама компания MPI заинтересована в использовании метода АВВ для расчета рентабельности своих клиентов. Собственники компании приняли решение внедрить АВВ.

Информация для внедрения метода АВВ.

Сотрудники компании MPI работают в двух отделах: в отделе разработчиков программного обеспечения (программистов) в отделе консультантов

Компания использует в своей деятельности FTE.

FTE – это скорректированное при помощи коэффициентов время работы сотрудников. FTE эквивалентна полной занятости и относится к общему количеству часов полной занятости, отработанных сотрудником, который либо работает в компаниях полный рабочий день, либо неполный рабочий день, либо по контракту, и такой расчет помогает проводить сравнение по всей бизнес-организации.

Процессы, выполняемые в компании MPI и FTE:

- переговоры по заключению договоров на продажу программного продукта – 1 FTE

- первичная диагностика деятельности компании-клиента – 2 FTE
- доработка программного обеспечения во время работы с клиентом – 3.5 FTE
- техническая поддержка клиента – 1,5 FTE
- обучение сотрудников клиента во время проекта – 3 FTE
- обработка запросов клиента – 3 FTE

Показатели продаж программного обеспечения представлены в таблице 1.5

Таблица 1.5

Продажа программного обеспечения

Показатели	Клиент 1	Клиент 2	Клиент 3	Клиент 4
Доходы от продажи программного обеспечения, тыс. долл.	5000	3500	4200	2700
Стоимость продаваемого программного обеспечения, тыс. долл.	4000	2200	3300	1500
Валовая прибыль, тыс. долл.	1000	1300	900	1200

Кроме того компания несет следующие затраты:

Зарплата программистов – 650 тыс. долл.

Зарплата консультантов – 450 тыс. долл.

Затраты на аренду составили 700 тыс. долл.

Транспортные расходы – 300 тыс. долл. (при этом на процесс «переговоры по заключению договоров на продажу программного продукта» относится 100 тыс. долл., на процесс «первичная диагностика деятельности компании-клиента» - 200 тыс. долл.

Итого - 2100 тыс. долл.

При этом, отдел разработчиков программного обеспечения (программистов) занимает площадь 80 квадратных метров, отделе консультантов – 120 квадратных метров.

До внедрения метода АВВ, компания распределяла данные затраты между клиентами пропорционально стоимости продаваемого программного обеспечения.

Распределение затрат представлено в таблице 1.6.

Таблица 1.6

Продажа программного обеспечения

Показатели	Клиент 1	Клиент 2	Клиент 3	Клиент 4	Итого
Валовая прибыль, тыс. долл	1,000	1,300	900	1,200	4,400
Распределенные затраты	764	420	630	286	2,100
Прибыль	236	880	270	914	2,300

Драйверы представлены в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Драйверы для разработки АВВ бюджета

Показатели	Клиент 1	Клиент 2	Клиент 3	Клиент 4	Итого
Количество сессий обучения сотрудников клиента	8	5	8	5	26
Количество запросов клиента	25	10	32	10	77
Количество выездов на первичную диагностику	3	2	8	8	21
Количество встреч для заключения договоров	5	4	7	5	21
Количество запросов на доработку программного обеспечения	2	4	12	2	20
Количество запросов на техническую поддержку	6	3	14	15	38

Требуется:

а) Определить этапы распределения затрат методом АВВ и стоимость всех видов деятельности.

б) Определить в компании МРІ финансовые результаты в разрезе клиентов, используя метод АВВ. Провести сравнительный анализ с методом определения прибыли, который использовался ранее.

с) Исследовать проблему расчета финансовых результатов методом АВВ в разрезе клиентов. Преимущества определения прибыли в разрезе клиентов? Недостатки метода АВВ в целом.

Тесты

Тест 1.

Компания производит два продукта А и В. Точка нулевой прибыли продукта А в натуральном выражении 90 ед., продукта В - 60 ед. Переменные затраты на единицу продукта А 16 долл., продукта В – 5 долл. Норма маржинального дохода (C/S ratio) продукта А – 20 %, продукта В – 50 %. Желаемая прибыль компании 165 долл.

Определите выручку в целом по компании, которая обеспечит достижение желаемой прибыли.

А 1800 долл.

В 2565 долл.

С 2400 долл.

Д 3000 долл.

Тест 2.

Компания стабильно зарабатывает прибыль в 480 000 долл., продавая продукт А на рынке по цене 200 долл., C/S ratio при этой цене 40 %. Постоянные затраты 800 000 долл.

Однако согласно проведенным исследованием выявлено, что снижение цены до 170 долл. приведет к росту объема продаж до 28 000 единиц. Зависимость линейная. Определите цену продукта, при которой будет достигнута максимальная прибыль.

А 200 долл.

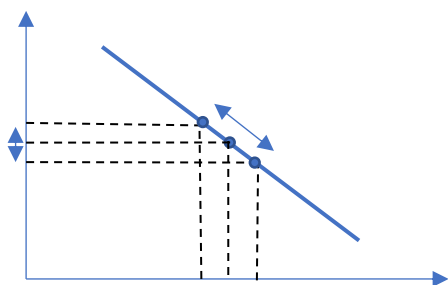
В 240 долл.

C 180 долл.

D 260 долл.

Тест 3.

В месяце 1 цена коробки конфет составила 10 долл. при объеме продаж в 100 коробок. Однако в месяце 2 цена на коробку снизилась до 8 долл. и спрос увеличился до 125 коробок. В месяце 3 цена коробки конфет вновь возросла и составила 10 долл., что вновь привело к снижению объема продаж до 100 коробок (как и было в месяце 1).



Снижение цены в месяце 2 (движение А-В), а также рост цены в месяце 3 (движение В-А) изменил объем продаж, но не привел к изменению общей суммы доходов.

Определите изменения в ценах (the change in price, %) and изменения в спросе (the change in quantity demanded, %) для расчета price elasticity of demand. При этом значения изменений в цене и спросе не зависят от направления движения А-В или В-А

A 22%

B 25%

C 20%

D 50%

Тест 4.

Следующая ситуация относится к вопросам 1-3

Компания производит лавки и скамейки для парков. Плановые постоянные затраты за год составили 40 000 долл. Capital employed – 200 000 долл. Return on capital employed 10 %. Переменные затраты на скамейку – 30 долл. (время производства - 1 час. на ед.) , годовой объем производства и продаж – 1 000 ед. Переменные затраты на лавку – 20 долл. (время производства - 0,5 часа на ед.), годовой объем производства и продаж – 500 ед. Наценка на прибыль одинакова для двух продуктов.

Исследования рынка показали, что если цена лавки составит 80 долл., то объем продаж будет равен 950 ед. и в результате меньших объемов закупки сырья вырастут удельные переменные затраты. R/S ratio составит 60 %. Если цена лавки увеличится до 88 долл., то объем продаж будет равен 800 ед. и еще больше вырастут удельные переменные затраты. R/S ratio составит 62,5 %.

1. Определите цену одной скамейки (маржинальный подход)

A 70 долл.

B 65 долл.

C 75 долл.

D 90 долл.

2. Определите цену одной лавки (традиционный подход)

A 50 долл.

B 45 долл.

C 90 долл.

D 60 долл.

3. Какое из нижеследующих утверждений является верным в отношении методов ценообразования ?

(1) Методику ценообразования «Затраты плюс» некорректно использовать для машиностроительной компании, получившей заказ на строительство уникального подъемно-транспортного оборудования (крана), который

будет эксплуатироваться в производственном подразделении компании-заказчика

(2) Достоинством метода ценообразования с использованием маржинального подхода является то, что всесторонне и детально изучаются спрос и цены конкурентов, а при принятии решений в области ценообразования особый акцент делается на постоянные затраты

(3) Цена по схеме «Затраты плюс» может включать в себя: производственные затраты, часть непроизводственных затрат, альтернативные затраты, наценку на прибыль.

А 1 и 2 только

В 2 и 3 только

С 1 только

Д 3 только

Тест 5.

Следующие положения касаются методов ABC и AC:

(1) Метод ABC целесообразно применять когда много повторяемых одинаковых операций

(2) Если на предприятии большой ассортимент продукции то целесообразно использовать традиционную методику AC

(3) При использовании метода ABC возникают сложности с распределением затрат на аренду и амортизацию зданий.

(4) Если на предприятии сложные бизнес-процессы и доля накладных затрат в общих затратах значительна то целесообразно использовать традиционную методику AC

Какое из утверждений является верным?

А 1 и 3 только

В 3 только

С 3 и 4 только

D 4 только

Тест 6.

Следующие утверждения верны в отношении методов бюджетирования ZB и ABV:

(1) ZB является ответом на изменения в бизнес-среде, однако при его составлении возможен перекося в сторону долгосрочной перспективы.

(2) Взаимосвязь между методами ZB и ABV слабая, поскольку в рамках ZBV акцент делается на управление деньгами вместо жесткого контроля затрат.

(3) При ABV в первую очередь следует контролировать сами затраты конкретного вида деятельности путем развития культуры персональной ответственности, во вторую очередь – драйвера затрат.

(4) ZB неэффективен в отношении прямых нормативных затрат.

A 2 и 4 только

B 1 и 3 только

C 3 и 4 только

D 4 только

Тест 7.

Следующие утверждения верны в отношении бюджетов «сверху вниз» и «снизу вверх»:

(1) Преимуществом бюджета «снизу вверх» является то, что ограничено участие неопытных и неинформированных сотрудников в процессе бюджетирования.

(2) Преимуществом бюджета «сверху-вниз» является то, что улучшается мотивация и командный дух персонала.

(3) Недостатком бюджета «сверху вверх» является то, что менеджеры на местах не имеют полной информации о стратегии развития компании.

(4) Недостатком бюджета «снизу вверх» является значительная трудоемкость при составлении.

A 2 и 4 только

B 1 и 3 только

C 3 и 4 только

D 4 только

Тест 8.

Компания производит два вида мороженого А и В. Для изготовления мороженого используются два исходных продукта: молоко и наполнители. Еженедельные запасы молока и наполнителя ограничены.

Ресурсы	Ограничения на единицу продукта (пачка мороженого)		Итого ограничений
	А	В	
Молоко, литр на ед.	0.4	0.3	210 л.
Наполнители, литр на ед.	0.2	0.4	140 л.

Еженедельный спрос на продукт А не превышает 250 ед.

В компании применяется метод МС. Contribution составил по продукту А 6 долл. на ед., по продукту В 8 долл. на единицу.

В процессе составления бюджетов определите маржинальную прибыль при оптимальном объеме производства и продаж и скрытую цену такого ресурса как молоко.

А вклад - 3640 долл, скрытая цена – 8 долл

В вклад - 3300 долл, скрытая цена – 10 долл

С вклад - 4200 долл, скрытая цена – 26 долл

Д вклад - 3200 долл, скрытая цена – 45 долл

Тест 9.

Небольшая компания «Сигма» производит два продукта: кефир и йогурт, которые выпускаются и продаются в пакетах. Процесс производства включает в себя следующие этапы: подготовка сырья, сквашивание смеси, перемешивание, розлив, упаковка, доохлаждение. Процесс упаковки (используется оборудование) является зоной ограничения. Производство пакетов в минуту для кефира – 15, для йогурта– 20. Продолжительность смены (работа оборудования) – 8 часов. Пятидневная рабочая неделя. Материалы (молоко, сахар, закваска, пектин и т.д.) на пакет кефира – 1,2 ден. ед., йогурта– 1 ден. ед., Цена продажи пакета кефира – 2 ден. ед., йогурта– 1,5 ден. ед. Спрос на кефир – 27000 пакетов в неделю, на йогурт– 18000 пакетов в неделю.

Производственные накладные затраты составили 400 ден. ед. в неделю, затраты на оплату труда рабочих – 212 ден. ед.

Для целей управления эффективностью в процессе бюджетирования на основе принципов ТА определите объем производства йогурта при котором будет максимальная прибыль от производства молочных продуктов и рассчитайте ТРАР.

А объем - 12000 ед., ТРАР – 1,25

В объем - 18000 ед., ТРАР – 0,8

С объем - 27000 ед., ТРАР – 1

Д объем - 1800 ед., ТРАР – 0,8

Тест 10.

Компания продает продукт А на рынке по цене 300 долл., объем 1000 ед., C/S ratio при этой цене 40 %. Согласно проведенным исследованием выявлено, что снижение цены до 280 долл. приведет к росту объема продаж. При этом маржинальный доход увеличится на 20 000 долл. Удельные переменные затраты неизменны. Для целей управления эффективностью определите маржинальный доход при оптимальной цене и объеме продаж (зависимость линейная).

- A 120000 долл.
- B 140000 долл.
- C 144500 долл.
- D 180000 долл.

2. АДАПТИВНОЕ И ПРОДВИНУТОЕ БЮДЖЕТИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ

2.1. Предпосылки разработки адаптивной и продвинутой моделей бюджетирования. Проблемы, связанные с изменениями и трансформациями действующих бюджетных систем и моделей

В условиях глобализации, стремительных изменений мирового рынка, особую актуальность приобретает проблемы формирования оценочных показателей финансовой деятельности организации, эффективного планирования финансовыми и прочими ресурсами хозяйствующего субъекта. Наблюдаемые тенденции усиления и роста конкуренции между участниками рынка предопределили потребность в поиске современных подходов, технологий и инструментов, способствующих развитию в целом системы эффективного управления бизнесом и, в частности, системы бюджетирования и контроля деятельности компании в сфере финансов.

Современная модель бюджетирования должна соответствовать следующим требованиям: предполагать тесную взаимосвязь со стратегией развития компании (т.е. функционировать в условиях когда декомпозиция стратегических целей становится неотъемлемой частью процесса оперативного планирования); позиционироваться как система, ориентированная на клиентов, генерирующих приток денежных средств в компанию (данное обстоятельство предусматривает не только составление бюджета доходов и расходов в разрезе покупателей с целью определения рентабельности проданной им продукции или оказанных услуг, но и создание инструментария управление эффективностью бизнеса нацеленного на удовлетворение потребностей клиентов); строиться на основе проведенного реинжиниринга финансовых бизнес-процессов; быть более гибкой, т.е. приспособленной к изменениям

окружающей среды, менее затратно, но при всем этом интегрированной в управленческую бухгалтерию (методы и приемы формирования информации, аналитические разрезы и показатели должны быть идентичными как в планировании, так и в бухгалтерском учете).

Все особенности характерны как для адаптивной так и для продвинутой версии бюджетирования.

Система бюджетирования развивалась поэтапно. Считается, что возникла она в Англии, в конце XVII века, когда было предложено составлять сметы расходов государства на предстоящий год. Постепенно государственный уровень сменился на уровень конкретного хозяйствующего субъекта – организации или предприятия. Этот этап можно обозначить как этап становления бюджетирования. Особое значение имела связь бюджетирования с системой бухгалтерского учета. В России еще в начале XX века поднимался вопрос о ведении бюджетного учета, т.е. об учете «фактов, которые еще не наступили». Подразумевалось, что в круг обязанностей бухгалтеров может входить и расчет будущих фактов хозяйственной деятельности, что объектов системы бюджетирования. В дальнейшем из общей бухгалтерии на паритетных началах, наряду с финансовым учетом был выделен производственный учет, который впоследствии трансформировался в управленческий. При этом бюджетирование становится важнейшим элементом системы управленческого учета и его немецкого аналога контроллинга.

В начале 90-х XX века появился новый инструмент – система сбалансированных показателей и карты. Так составление стратегических карт было призвано заменить традиционные бюджеты. В теории управленческого учета этот тезис получил широкое распространение. На практике же многие компании старались совместить элементы BSC и систему бюджетирования и создать интегрированную систему планирования на долгосрочную и краткосрочную перспективы.

В конце XX века традиционное бюджетирование стало подвергаться жесткой критике: трудоемкость, отсутствие акцента на нефинансовые измерители, манипуляции результатами работы подразделений, несогласованность со стратегическими целями компании и т.д. Как результат, были разработаны две концепции: «улучшенного бюджетирования» и «вне бюджетирования» («за рамками бюджетирования») (рис. 2.1).

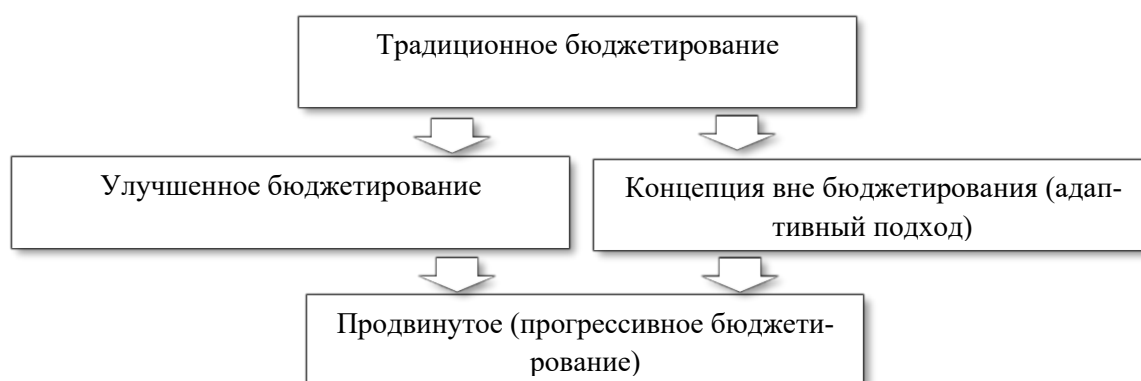


Рис. 2.1. Элементы системы управления эффективностью бизнеса

Концепция «улучшенного бюджетирования» не предполагала серьезных изменений существующей модели традиционного бюджетирования. Предлагалось оптимизировать алгоритм формирования бюджетов, улучшить взаимодействие между подразделениями и бизнес-единицами, усилить все преимущества от составления бюджетов, нивелировать недостатки. Однако большую известность получила концепция Д. Хоупа и Р. Фрейзера - ВВ (Beyond budgeting). Одно из основных их предложений заключалось в следующем – рекомендовалось отказаться от начисления вознаграждений и бонусов в зависимости от установленных годовых показателей статичного или фиксированного бюджета. Именно критика фиксированного бюджета легла в основу проведенного научно-практического исследования. В результате – полный отказ от фиксированного годового бюджета, активное применение

системы сбалансированных показателей, переход на использование относительных показателей, внедрение элементов скользящего бюджетирования.

Продвинутое или прогрессивное бюджетирование (*advanced budgeting*) возникло на современном этапе развития бюджетной модели, его применение становится трендом в мировой теории и практике управленческого учета. Это попытка совместить и соединить все преимущества «улучшенного бюджетирования» и «вне бюджетирования». По сути, продвинутое бюджетирование – это не просто инструмент для перевода абстрактных планов в специальные, ориентированные на действия цели, это инструмент планирования, необходимый для выполнения заранее заданных, согласованных со стратегическими целями действий с использованием эффективных методик планирования с динамическим охватом времени в рамках системы управленческого учета.

2.2. Сравнительный анализ адаптивного и продвинутого бюджетирования

Адаптивная модель на основе принципов *Beyond Budgeting* в теории учитывает и раскрывает суть всех ключевых элементов системы управления без применения бюджетов, однако, согласимся, что спорно утверждать об истинности и тотальной применимости данного прогрессивного мнения на практике. Консервативный взгляд присущ, например, государственным компаниям, функционирующим в особом организационно-правовом поле. Проблематично внедрять принципы, основанные на широком делегировании ответственности и отказе от традиционного бюджета, в среду, где корпоративная культура обладает чертами автократии. Конечно, это не значит, что аргументы в пользу построения адаптивных механизмов на базе *Beyond Budgeting* не представляют ценности вовсе, однако актуальность темы

исследования требует критически оценивать целесообразность отказа от бюджетов в современных реалиях.

За счет создания гибкого бюджетного процесса (или отказа от него), а также характера изменений в иерархической структуре улучшается эффективность модели. Принятие конкретной промежуточной формы зависит от степени управленческой децентрализации.

Многое в рамках вопроса адаптивности бюджетирования связано с тем, как используется финансовый инструментарий на каждом этапе принятия решений, способствуя усилению координации вертикальных и горизонтальных звеньев управленческого механизма. Так согласно философии *Beyond Budgeting*, децентрализованная иерархическая структура стимулирует к активизации творческого потенциала сотрудников фирмы, следовательно, к более качественному результату.

Ключевыми элементами и смежным инструментарием адаптивной модели планирования и бюджетирования могут стать матрицы допустимых отклонений и уровня принятия решений на местах, сбалансированная система и стратегические карты с элементами концепции управления стейкхолдерами, современные процессно-ориентированные методики исчисления затрат и результатов деятельности компании на основе факторов времени, концептуальные подходы к распределению ответственности по процессам, методика исчисления целевых затрат и скользящий 4-х, 5-ти или 6-ти кварталный бюджет.

Продвинутое бюджетирование представляет своего рода промежуточный путь между улучшением бюджетирования и полным отказом от него. Концепция имеет следующие характеристики: наличие четких целевых установок при планировании деятельности и составлении бюджета, складывающихся на основе результатов бенчмаркиговых исследований; ведение упрощенного бюджетного процесса через сокращение показателей, объектов и

процессов планирования и контроля; повышение гибкости бюджетов за счет скользящего прогнозирования и саморегулирующихся (самокорректирующихся) целей.

Допустимо предположить, что не существует четкого взгляда относительно того, следует ли выделять наборы средств планирования и контроля (скользящее прогнозирование, сбалансированную систему показателей и т.д.) и отождествлять их с конкретной концепцией. Основные границы с точки зрения применения финансового инструментария размыты, имеют лишь одно осязаемое отличие – наличие бюджета или его альтернативы. Истинные мотивы применения конкретного типа концепции скрываются за рамками бюджетов.

Принципы «продвинутого бюджетирования»: использование «глобальных» бюджетов и сосредоточение внимания только на ключевых (релевантных) деталях; переход на скользящие бюджеты; увязка положений, формируемых в рамках стратегического видения, с операционным планированием; поддержание акцента внимания на всех релевантных ключевых показателях эффективности, а не только на финансовых КРІ; сосредоточение на бизнес-процессах, а не на отдельных объектах (единицах); использование бюджетных данных с целью ориентации на конкретный желаемый результат, а не на освоение расходов; постановка целей на основе бенчмаркинга; использование самонастраивающихся целей, представленных в виде относительных показателей.

Таким образом, сегодня альтернативами и актуальными предметами апробации на практике являются методика адаптивного и методика продвинутого бюджетирования. В сравнении с традиционной концепцией они служат инструментом разрешения проблемы оперативной приспособляемости фирмы к факторам внешней и внутренней среды, способствует большей координации усилий сотрудников на каждом уровне ответственности.

В условиях современной экономики, сопровождающейся динамично изменяющимися процессами, связанными в том числе и с технологиями управления бизнесом, вопросы повышения эффективности его управления в последнее время получают более значимую актуальность.

Аутсорсинг (англ. «outside resource using» - использование внешних ресурсов) – достаточно новое направление в практике современного управления в России. Тем не менее в гражданском законодательстве данная терминология не определена. Определим категорию «аутсорсинг» с учетом имеющихся практических наработок: аутсорсинг - это управленческая технология, направленная на повышение эффективности ведения бизнеса, заключающаяся в передаче определенных функций экономического субъекта (в том числе управленческих) другим лицам (юридическим и физическим) путем оформления и заключения гражданско-правового договора возмездного оказания услуг.

При этом следует определить порядок передачи функционала и выделить основные этапы принятия решения о переходе на аутсорсинг. По нашему мнению, данный порядок содержит следующие восемь этапов:

1 этап: выявлении в деятельности экономического субъекта основных функций и процессов, в отношении которых возможно принятие управленческого решения о передаче на аутсорсинг;

2 этап: анализ рынка аутсорсинговых услуг в соответствии с выявленными функциями и процессами, определение потенциальных аутсорсеров;

3 этап: оценка эффективности и возможных последствий от передачи функций и процессов на аутсорсинг;

4 этап: принятие решения о передаче на аутсорсинг функций и процессов;

5 этап: передача функций и процессов по договору аутсорсинга;

6 этап: мониторинг переданного на аутсорсинг функционала и оценка его эффективности; при этом оценивается также и влияние принятого на 4 этапе решения на динамику эффективности деятельности экономического субъекта в целом;

7 этап: в случае определения положительных результатов от передачи функционала принимается решение о тиражировании принятого решения; в случае снижения эффективности работы после передачи на аутсорсинг необходимо принимать управленческое решение о невозможности передачи на аутсорсинг данного функционала и недостаточной проведенной работе на третьем этапе.

8 этап: возврат ко второму и третьему этапам – до момента принятия управленческого решения.

В ходе проведения дальнейшего анализа данной проблематики нами классифицированы функции, осуществляемые аутсорсером (исполнителем аутсорсинговой услуги) после передачи управленческих функций, к которым относятся: организационно-управленческие функции; управленческие и сервисные функции.

Объекты и субъекты отношений, возникающих в процессе передачи на аутсорсинг необходимого функционала. К объектам исследования в данном случае можно отнести: процессы (в рамках управленческой концепции под процессом понимают систему последовательно направленных и взаимосвязанных действий, которые по заранее определенной технологии преобразуют входы в выходы для получения заранее определенных продуктов (товаров, работ, услуг), представляющих в итоге ценность для потребителя процесса); функции.

В рамках управленческой концепции под функцией мы понимаем деятельность, проводимой субъектом управления над объектом управления для достижения конечного желаемого результата.

2.3. Принципы скользящего бюджетирования (rolling budgeting): классификация скользящих бюджетных моделей (12 месячные, 15 месячные 18 месячные и т.д. скользящие бюджеты) и проблемы внедрения

Одним из ключевых инструментов как адаптивного так и продвинутого бюджетирования является скользящее бюджетирование.

Виды скользящих бюджетов представлены на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Типология скользящих бюджетов

Преимущества скользящего бюджетирования:

- снижается элемент неопределенности в бюджетировании (детальное планирование в ближайшем будущем);
- регулярный пересмотр бюджетов делает бюджет актуальным;
- планирование и контроль базируются на последних собранных фактических данных, это обстоятельство позволяет составить реалистичный бюджет;
- реалистичность приводит к созданию правильной системы мотивации;

- бюджетирование на следующие 12 месяцев (может использоваться другая модель).

Недостатками скользящего бюджетирования являются: трудоемкость работ; постоянные изменения, которые могут дезориентировать менеджеров, сомневающихся в преимуществах такой модели; изменения могут затронуть нормы и нормативы, что усложняет всю процедуру бюджетирования.

Оптимальным бюджетным периодом является период равный пяти кварталам (рис. 2.3). При этом в первом квартале целесообразно применять процессно-ориентированный подход при разработке бюджета. В следующих четырех кварталах доходы и расходы следует планировать с использованием инструментов маржинального управленческого учета.



Рис. 2.3. Схема скользящего бюджета

Скользящие бюджеты, на наш взгляд, способны заменить классические (традиционные) бюджетные модели, даже в случае, если окружающая среда стабильна. В быстроменяющихся условиях хозяйствования требуется актуальная информация для принятия управленческих решений. Такой информацией способна обеспечить ориентированная на долгосрочную перспективу система управления эффективностью бизнеса и ее инструмент – скользящее бюджетирование.

Вопросы для самоконтроля:

1. Действующие бюджетные модели: ретроспективный анализ
2. Проблемы традиционного бюджетирования (критический анализ).
3. Концепция улучшенного бюджетирования.
4. Принципы адаптивного бюджетирования.
5. Ключевые элементы и смежный инструментарий адаптивной модели бюджетирования.
6. Принципы продвинутого бюджетирования.
7. Сравнительный анализ адаптивного и продвинутого бюджетирования.
8. Принципы скользящего бюджетирования.
9. Типология скользящих бюджетов
10. Основные показатели измерения объема и результатов деятельности организации, позволяющие управлять прибылью компании.

Задание 1

Проектная работа «Традиционная бюджетная модель компании: критический анализ и определение направлений совершенствования системы». Компания «Альфа» производит сувенирную продукцию (глиняные кувшины). Бюджет продаж компании «Альфа» представлен в табл. 2.1,

динамика плановой выручки на основе договоров и кассовой выручки в течении 20X1 года – на рис. 2.4.

Таблица 2.1

Бюджет продаж компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Год
Кол-во для продажи, ед.	2 500	1 800	2 900	2 200	9 400 ⁹
Цена на ед., руб.	260	260	260	260	260
Бюджетный объем продаж, руб.	650 000	468 000	754 000	572 000	2 444 000
Приток денежных средств					
- от продаж текущего квартала, руб.	433 333	312 000	502 667	381 333	
- от продаж предыдущего квартала, руб.	110 000	216 667	156 000	251 333	
Итого приток денежных средств, руб.	543 333	528 667	658 667	632 667	2 363 333

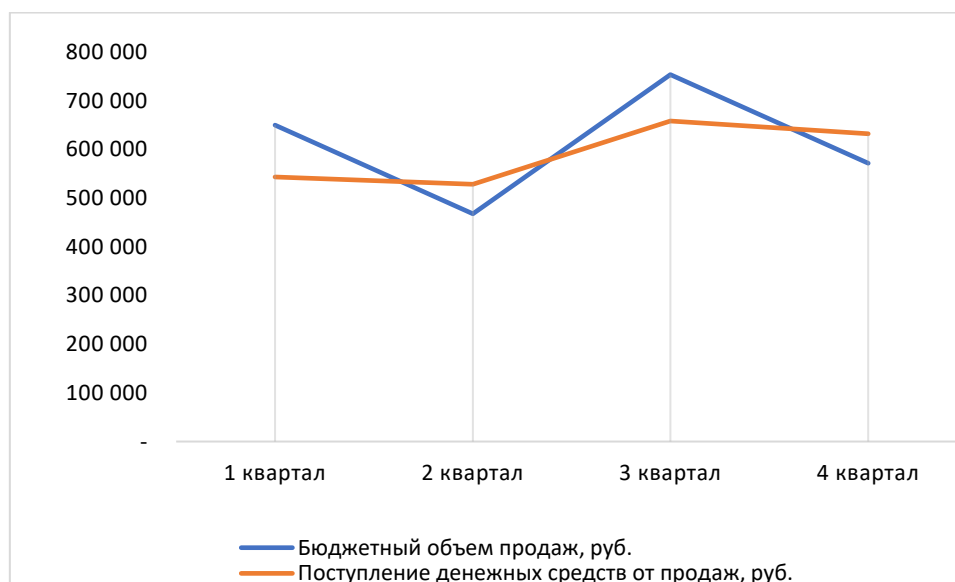


Рис. 2.4. Динамика плановой выручки на основе договоров и плановой кассовой выручки в течении 20X1 года

Поступление денежных средств происходит, как правило, через 30 дней после отгрузки, поэтому в квартал сборы составляют 2/3 от суммы продаж.

Бюджет производства компании «Альфа» представлен в табл. 2.2. Динамика плановых объемов производства и продаж – на рис. 2.5. При этом запасы планируются в размере 25 % от продаж следующего квартала.

Таблица 2.2

Бюджет производства компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Год
Количество для продажи, ед.	2 500	1 800	2 900	2 200	9 400
Остатки (запасы продукции) на конец периода, ед.	450	725	550	500	500
Итого	2 950	2 525	3 450	2 700	
Минус остатки (запасы продукции) на начало периода, ед.	410	450	725	550	410
Кол-во для производства, ед.	2 540	2 075	2 725	2 150	9 490

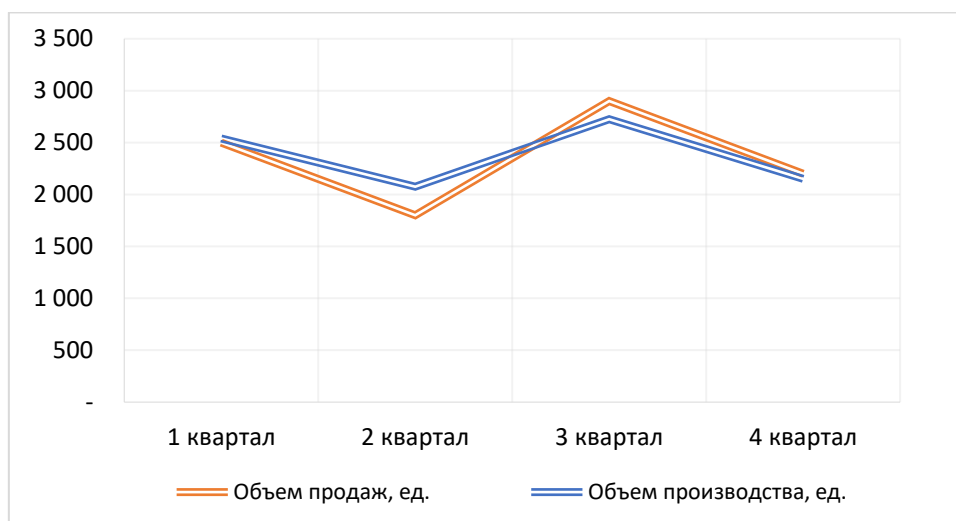


Рис. 2.5. Динамика плановых объемов производства и продаж

Бюджет материальных затрат, состоящий из двух частей (бюджет закупок материалов и бюджет использования материалов) представлен в табл. 2.3.

При этом запасы материалов планируются в размере 20 % от величины расходов материалов следующего квартала.

Таблица 2.3

Бюджет материальных затрат компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Год
Кол-во для производства, ед.	2 540	2 075	2 725	2 150	9 490
Умножить на норму расхода материалов (кг на ед.)	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5
Итого материалов для производства, кг.	6 350	5 188	6 813	5 375	23 725
Плюс остатки материалов на конец периода, кг.	1 038	1 363	1 075	1 000	1 000
Итого материалов с учетом конечных запасов, кг.	7 388	6 550	7 888	6 375	24 725
Минус остатки материалов на начало периода, кг.	900	1 038	1 363	1 075	900
Покупка материалов, кг.	6 488	5 513	6 525	5 300	23 825
Умножить на стоимость единицы материала, руб.	50,0	50,0	50,0	50,0	
Стоимость приобретения материалов, руб.	324 375	275 625	326 250	265 000	1 191 250

Оплата за поставки материалов в текущем квартале составляет 70 % от закупок текущего квартала. Следовательно оплата за поставки материалов в предыдущем квартале составляет 30 % от закупок предыдущего квартала (рис. 2.6). Примечание. Денежные средства, перечисленные с расчетного счета компании «Альфа» в качестве оплаты за поступившие материалы в предыдущем квартале на начало 1 квартала 20X1 года представлены в виде

погашения кредиторской задолженности поставщикам (сумма отражена в балансе за 20X0 год).

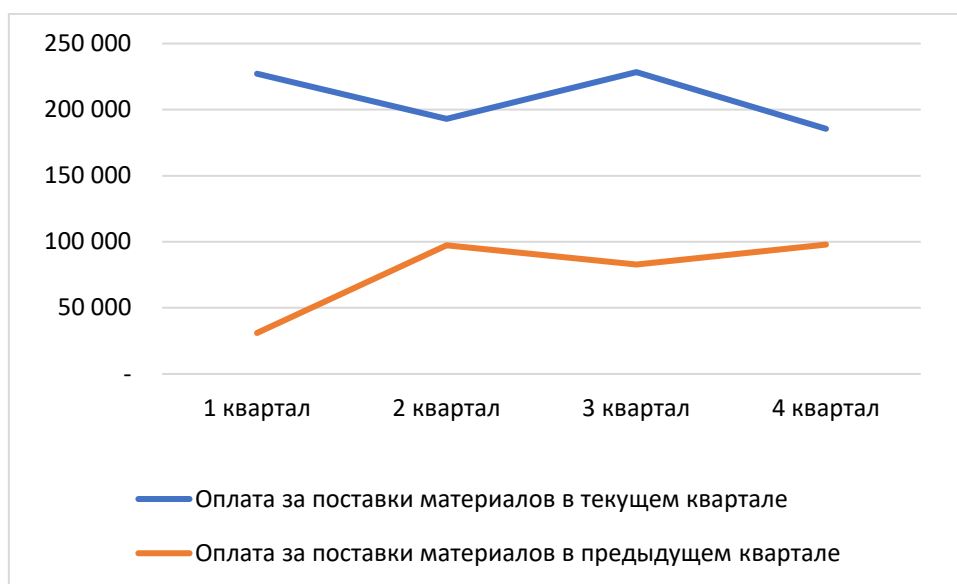


Рис. 2.6. Оплата за поставки материалов согласно бюджету в 20X1 году

Бюджет затрат на оплату труда представлен в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Бюджет затрат на оплату труда компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Год
Кол-во для производства, ед.	2 540	2 075	2 725	2 150	9 490
Умножить на количество времени на единицу продукции (час/ед.)	4	4	4	4	4
Общее время на производство, час	10 160	8 300	10 900	8 600	37 960
Умножить на стоимость одного часа (руб./час)	12	12	12	12	12
Затраты на оплату труда, руб.	121 920	99 600	130 800	103 200	455 520

Время производства продукта в течении года оставалось неизменным (4 часа на ед.). Средняя плановая стоимость одного часа составила 12 руб./час.

Бюджет накладных затрат компании «Альфа» за 20X1 год представлен в табл. 2.5. Общее время на производство продуктов в год составило 37960 часов. Общие затраты на оплату труда за год составили 455250 руб.

Примечание. В примере время производства продукта не используется при составлении бюджета накладных затрат.

Таблица 2.5

Бюджет накладных затрат компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Год
Общее время на производство, час.	10 160	8 300	10 900	8 600	37 960
Умножить на ставку переменных накладных затрат, руб.	2	2	2	2	2
Итого переменных затрат, руб.	20 320	16 600	21 800	17 200	75 920
Постоянные накладные затраты, руб.	75 200	75 200	75 900	75 900	302 200
Итого накладные затраты	95 520	91 800	97 700	93 100	378 120
Дополнительная информация					
Для составления БДДС					
минус амортизация, руб.	8 400	8 400	8 800	8 800	34 400
Итого кассовые накладные затраты, руб.	87 120	83 400	88 900	84 300	343 720

Ставка накладных затрат определяется путем деления общей суммы накладных затрат за год на общее количество времени производства продукта (глиняных кувшинов). Данная ставка необходима для исчисления себестоимости продукта.

Бюджет управленческих затрат представлен в табл. 2.6. Бюджет управленческих затрат состоит из двух частей: переменные управленческие затрат

и постоянные управленческие затраты. Бюджет управленческих затрат составляется с использованием плановых ставок переменной части управленческих затрат (8 руб. на ед.).

Таблица 2.6

Бюджет управленческих затрат компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Год
Кол-во для продажи, ед.	2 500	1 800	2 900	2 200	9 400
Умножить на ставку переменных расходов, руб. на ед.	8	8	8	8	8
Итого переменные расходы, руб.	20 000	14 400	23 200	17 600	75 200
Постоянные расходы, руб.					
Зарплата	25 000	25 000	25 000	25 000	100 000
Содержание офиса	5 000	5 000	5 000	5 000	20 000
Реклама	2 000	7 000	3 000	5 000	17 000
Прочие	2 000	3 000	1 000	4 000	10 000
Итого постоянные расходы, руб.	34 000	40 000	34 000	39 000	147 000
Всего расходов, руб.	54 000	54 400	57 200	56 600	222 200

Условно-постоянные управленческие затраты меняются незначительно в течении периода (поквартально) и не зависят от объемов деятельности.

При этом затраты, представленные в бюджете равны кассовым затратам в бюджете движения денежных средств (все затраты данного бюджета представлены в виде оттока денежных средств в БДДС). Информация, необходимая для составления бюджета движения денежных средств компании «Альфа» за 20X1 год представлена в табл. 2.7.

Компания «Альфа» во втором квартале 20X1 года планируется взять кредит в сумме 160 000 руб. для покрытия дефицита денежных средств. При этом проценты выплачиваются по мере погашения кредита (на сумму погашения). Процент за пользование кредитом – 14 %. Следует помнить, что к

концу года кредит, полученный во втором квартале 20X1 года погашен не полностью. Компания «Альфа» во втором квартале 20X1 года планирует приобрести дополнительно оборудование для производства сувениров (глиняных кувшинов) на сумму 110 000 руб.

Для составления баланса 20X1 года необходима информация о начальных остатках активов, обязательств и капитала. Исходная информация представлена в балансе за 20X0 год (в табл. 2.8).

Таблица 2.7

Информация, необходимая для составления бюджета движения денежных средств компании «Альфа» за 20X1 год

Показатели	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал
Остатки денежных средств на начало периода, руб.	100 000			
Налоги, руб.	20 000	15 000	15 000	20 000
Приобретение оборудования, руб.		110 000		
Меры исправления дефицита денежных средств:				
– займы (кредиты)		160 000		
– погашение займа (кредита)			(70 000)	(60 000)
проценты по займу (кредиту)			(2 625)	(4 200)

Таблица 2.8

Баланс на 31 декабря 20X0 года, руб.

Активы	Частные суммы	Общие суммы
Текущие активы:		
Денежные средства	100 000	
Задолженность покупателей	110 000	
Запасы материалов	45 000	
Запасы готовой продукции	87 330	342 330
Внеоборотные активы:		
Оборудование	125 000	
Амортизация	(60 000)	65 000
Итого активы		407 330

Активы	Частные суммы	Общие суммы
Пассивы		
Обязательства:		
Задолженность поставщикам	31 000	
Проценты за кредит к уплате	-	
Задолженность по кредиту	-	31 000
Собственный капитал:		
Уставный капитал	331 330	
Прибыль	45 000	376 330
Итого пассивы		407 330

Примечание. Управленческий (прогнозный) баланс по определению не формируется по единым стандартам, следовательно процесс его составления не регулируется нормативными актами, методика составления управленческого баланса законодательно не закреплена и организации использует формы баланса с учетом особенностей их деятельности.

Необходимо разработать бюджетную модель компании «Альфа»:

1. Составить бюджет цеховой себестоимости произведенной продукции.
2. Обобщить информацию по бюджетам и предложить форму трансформационного бюджета (трансформация затрат в отток денежных средств) для целей составления бюджета движения денежных средств.
3. Составить бюджет движения денежных средств.
4. Составить бюджет прибылей и убытков.
5. Составить управленческий (прогнозный) баланс за 20X1 год.
6. Рассмотреть возможность использования шахматно-оборотной формы управленческого баланса
7. Рассмотреть возможность использования формы управленческого баланса по видам деятельности.
8. Рассмотреть возможность использования элементов актуарного управленческого баланса для целей формирования информации о финансовом состоянии предприятия

9. Изучить проблему оптимизации бюджетной модели в случае использования стратегических карт в рамках применения адаптивной модели бюджетирования

10. Предложить трансформационную модель перехода на скользящее бюджетирование.

Задание 2

Проектная работа. Компания «Бета» производит несколько видов продукции. Бюджетная модель компании является процессно-ориентируемой (используются элементы бюджетирования затрат и результатов по видам деятельности или АВ-бюджетирования). Бюджет продаж за 1 квартал 20X1 года в сочетании с элементами трансформационной таблицы для перевода доходов в приток денежных средств компании «Бета» представлен в табл. 2.9 и рис. 2.7.

Таблица 2.9

Бюджет продаж компании «Бета» за 1 квартал 20X1 года

Продукты	Модель А	Модель В	Модель С	Всего
Количество для продажи, ед.	12 000	25 000	5 000	42 000
Цена, руб./ед.	200	250	120	X
Плановый объем продаж, руб.	2 400 000	6 250 000	600 000	9 250 000
Трансформация: приток денежных средств				
от продаж текущего квартала, руб.	1 600 000	4 166 667	400 000	X
от продаж предыдущего квартала, руб.	1 080 000	2 500 000	160 000	X
Итого приток денежных средств, руб.	2 680 000	6 666 667	560 000	9 906 667

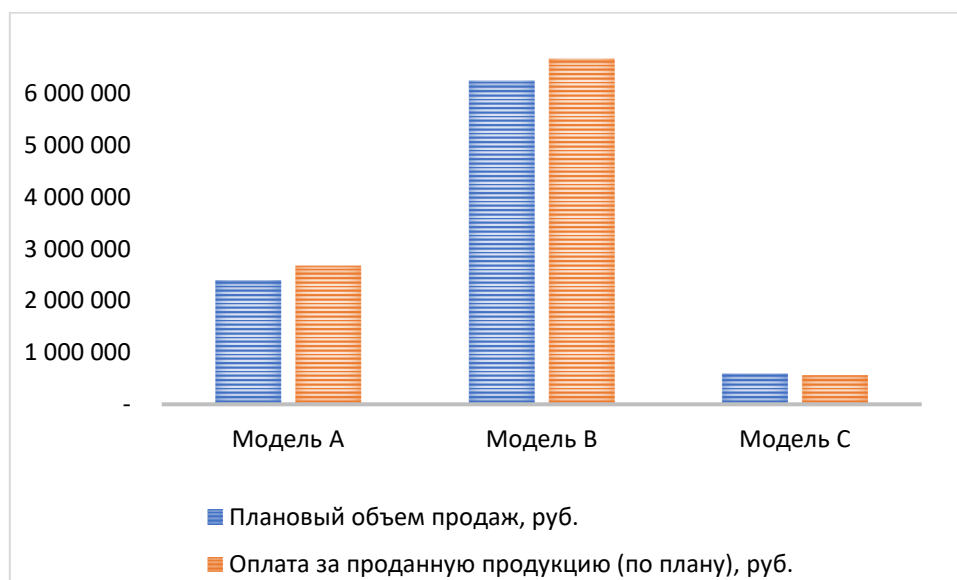


Рис. 2.7. Плановый объем продаж и производства по моделям

Бюджет производства компании «Бета» представлен в табл. 2.10.

Таблица 2.10

Бюджет производства компании «Бета» за 1 квартал 20X1 года

Продукты	Модель А	Модель В	Модель С	Всего
Кол-во для продажи, ед.	12 000	25 000	5 000	42 000
Остатки (запасы продукции) на конец периода, ед.	3 000	6 250	1 250	10 500
Итого	15 000	31 250	6 250	X
Минус остатки (запасы продукции) на начало периода, ед.	3 000	6 250	1 250	10 500
Количество для производства, ед.	12 000	25 000	5 000	42 000

При этом динамика запасов отсутствует. Бюджет материальных затрат, состоящий из трех частей (бюджет закупок материалов, бюджет использования материалов, трансформационный блок для расчета бюджета движения денежных средств) представлен в табл. 2.11. При этом запасы материалов

планируются в размере 20 % от величины расходов материалов. Оплата за поставки материалов в текущем квартале составляет 80 % от закупок текущего квартала. Следовательно оплата за поставки материалов в предыдущем квартале составляет 20 % от закупок предыдущего квартала.

Таблица 2.11

Бюджет материальных затрат компании «бета» за 1 квартал 20X1 года

Продукты	Модель А	Модель В	Модель С	Всего
Количество для производства, ед.	12 000	25 000	5 000	42 000
Умножить на норму расхода материалов (грамм на ед.)	60	120	150	X
Итого материалов для производства, грамм	720 000	3 000 000	750 000	4 470 000
Плюс остатки материалов на конец периода, грамм	144 000	600 000	150 000	894 000
Итого материалов с учетом конечных запасов, грамм	864 000	3 600 000	900 000	5 364 000
Минус остатки материалов на начало периода, грамм	144 000	600 000	150 000	894 000
Покупка материалов, грамм	720 000	3 000 000	750 000	4 470 000
Умножить на стоимость единицы материала, руб.	0,5	0,3	0,2	X
Стоимость приобретения материалов, руб.	360 000	900 000	150 000	1 410 000
Отток денежных средств, руб.				
Оплата за поставки материалов в текущем квартале	288 000	720 000	120 000	1 128 000
Оплата за поставки материалов в предыдущем квартале	72 000	180 000	40 000	292 000
Итого отток денег	360 000	900 000	160 000	1 420 000

Примечание. Денежные средства, перечисленные с расчетного счета компании «Бета» в качестве оплаты за поступившие материалы в предыдущем квартале на начало 1 квартала 20X1 года представлены в виде погашения кредиторской задолженности поставщикам (сумма отражена в управленческом балансе за 1 квартал 20X0 года).

Бюджет затрат на оплату труда компании «Бета» по видам продукции 1 квартал за 20X1 года представлен в табл. 12.

Таблица 12

Бюджет затрат на оплату труда компании «Бета» по видам продукции 1 квартал за 20X1 года

Изделия	Модель А	Модель В	Модель С	Всего
Количество для производства, ед.	12 000	25 000	5 000	42 000
Умножить на кол-во времени на единицу продукции, час/ед.	2	3	4	X
Общее время на производство, час	24 000	75 000	20 000	119 000
Умножить на стоимость одного часа, руб./час.	30	30	30	X
Затраты на оплату труда, руб.	720 000	2 250 000	600 000	3 570 000

Время производства продукта в течении квартала оставалось неизменным (2 часа на ед.). Средняя плановая стоимость одного часа составила 30 руб./час.

Бюджет носителей затрат компании «Бета» за 1 квартал 20X1 года составлен на основе принципов процессно-ориентированного управления. Данный бюджет представлен в табл. 13.

В компании «Бета» выделены следующие виды деятельности, в разрезе которых собираются затраты:

- организация и подготовка производства;
- наладка оборудования; изготовление схем;
- контроль качества;
- хранение материалов и готовой продукции;
- исполнение заказов; управление.

К каждой группе функциональных затрат определяется кост-драйвер.

Таблица 2.13

Функциональный АВ-бюджет носителей затрат компании «Бета»
за 1 квартал 20X1 года

Виды деятельности	Носитель затрат	Модель А	Модель В	Модель С	Всего
Организация и подготовка производства	количество партий, парт.	2	6	12	20
Наладка оборудования					
Изготовление схем	время работы основного оборудования, час.	15 000	20 000	6 000	41 000
Контроль качества	количество проверок, ед.	70	10	20	100
Хранение материалов и готовой продукции	вес материалов и готовой продукции, кг	800	2 400	600	3 800
Исполнение заказов	количество заказов, заказ	10	5	5	20
Управление	Равномерное распределение	1	1	1	3

Бюджет накладных затрат компании «Бета» за 1 квартал 20X1 года составлен на основе принципов процессно-ориентированного управления. Данный бюджет представлен в табл. 2.14.

Состав удельных накладных затрат в процентном отношении и стоимостном выражении представлен на рис. 2.8.

Структура удельных накладных затрат в процентах представлена на рис. 2.9.

Стоимость носителей затрат определяется путем деления общей суммы накладных затрат по виду деятельности на общее количество драйверов. Данные ставки необходимы для исчисления себестоимости продукта методом ABC.

Затраты, представленные в АВ-бюджете равны кассовым затратам в бюджете движения денежных средств (все затраты данного бюджета представлены в виде оттока денежных средств в БДДС).

Таблица 2.14

Функциональный АВ-бюджет накладных затрат компании «Бета» за 1 квартал 20X1 года

Виды деятельности	Затраты на единицу, руб.	Модель А	Модель В	Модель С	Всего
Организация и подготовка производства	997,05	1 994,10	5 982,30	11 964,59	19 940,99
Наладка оборудования	514,52	1 029,03	3 087,10	6 174,21	10 290,35
Изготовление схем	4,05	60 822,07	81 096,09	24 328,83	166 246,98
Контроль качества	160,79	11 255,30	1 607,90	3 215,80	16 079,00
Хранение материалов и готовой продукции	6,85	5 477,93	16 433,79	4 108,45	26 020,17
Исполнение заказов	2 051,38	20 513,76	10 256,88	10 256,88	41 027,53
Управление	19 298,33	19 298,33	19 298,33	19 298,33	57 894,98
Итого	X	120 390,52	137 762,39	79 347,09	337 500,00
Накладные затраты на единицу продукции					X
Для составления БДДС					
Минус амортизация					150 000,00
Затраты					187 500,00

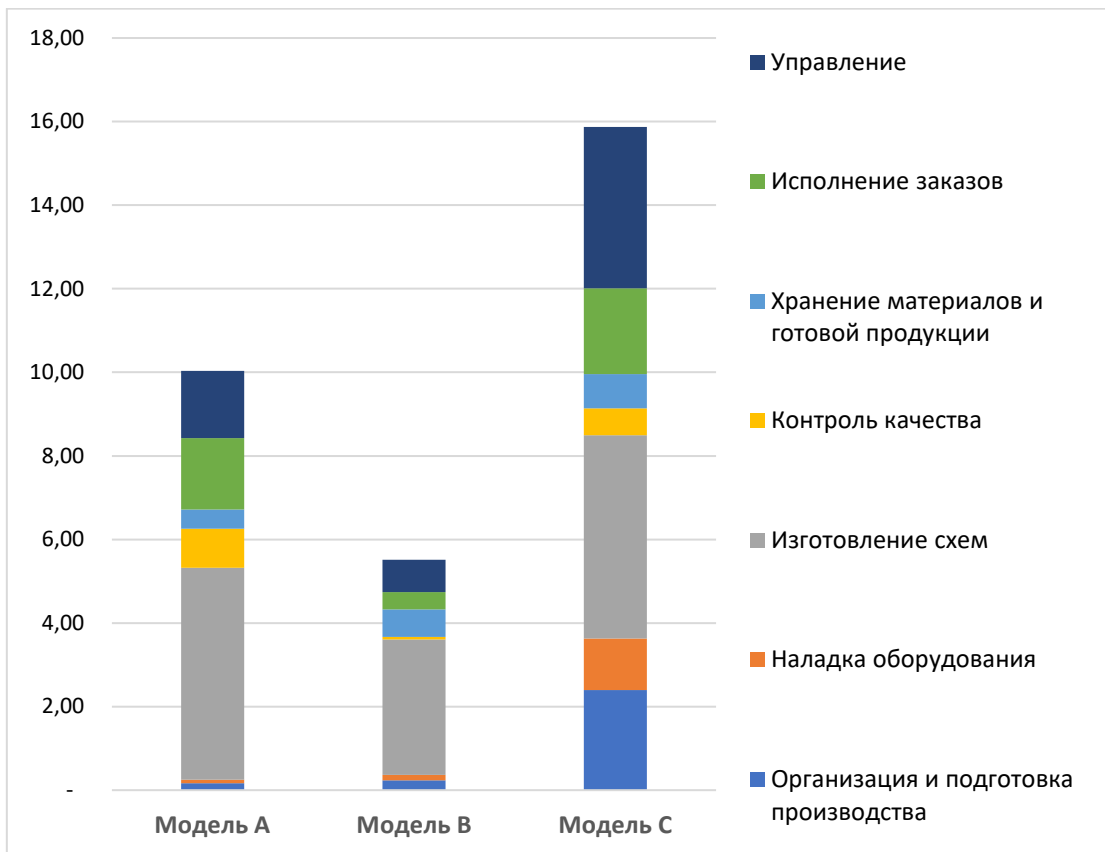


Рис. 2.8. Удельные затраты по видам деятельности, руб. на ел.

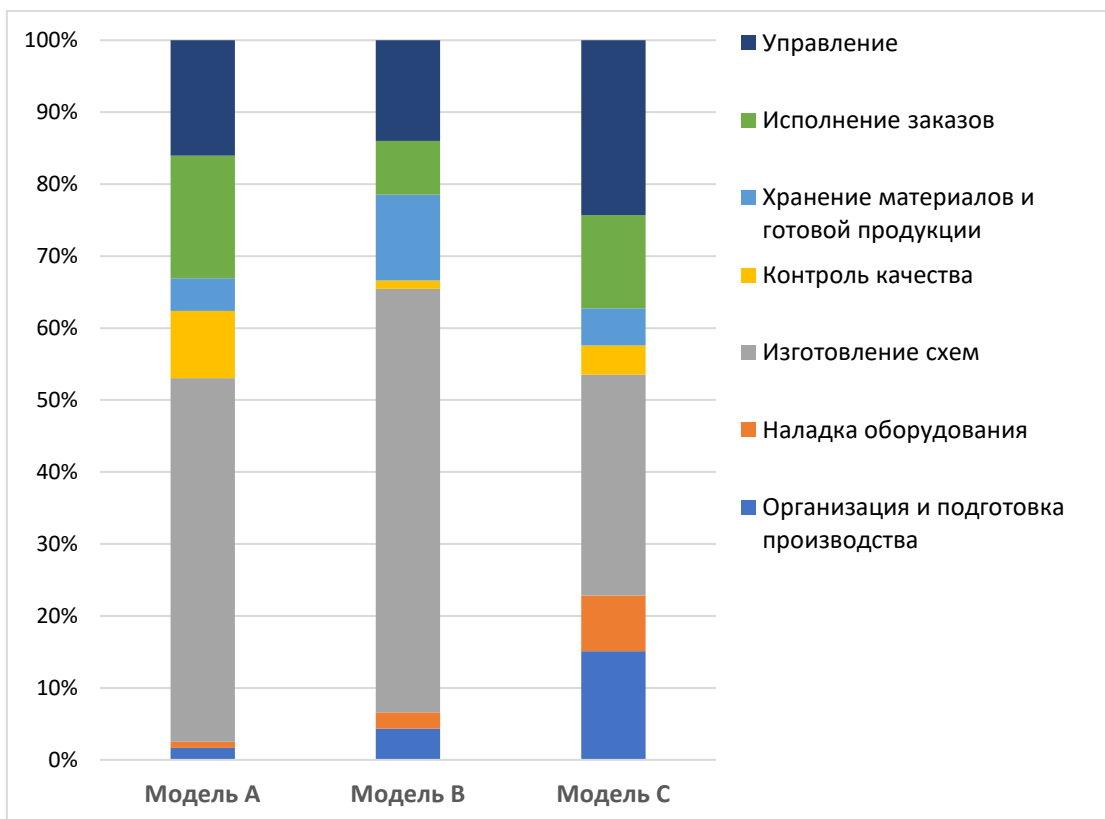


Рис. 2.9. Удельные затраты по видам деятельности: структура в %

Бюджет движения денежных средств компании «Бета» за 1 квартал 20X1 года представлен в табл. 2.15.

Таблица 2.15

Бюджет движения денежных средств компании «Бета»
за 1 квартал 20X1 года

Остатки денежных средств на начало периода	5 000
Приток денежных средств	9 906 667
Итого денежных средств	9 911 667
Отток денежных средств	
Материалы	1 420 000
Зарплата	3 570 000
Накладные затраты	187 500
Налоги	46 300
Оборудование	300 000
Итого отток	5 523 800
Превышение/дефицит	4 387 867
Остатки денежных средств на конец периода	4 387 867

Компания «Бета» в первом квартале 20X1 года планирует приобрести дополнительно оборудование для производства продукции на сумму 300 000 руб. Для составления баланса на конец 1 квартала 20X1 года необходима информация о начальных остатках активов, обязательств и капитала. Исходная информация представлена в балансе на 1 января 20X1 года (в табл. 2.16).

Примечание. Управленческий (прогнозный) баланс в рамках АВ-бюджетирования может составляться по видам деятельности. Он может быть шахматно-оборотным, т.е. с учетом изменений в статьях активов и пассивов за период. Особое значение имеет расшифровка отдельных статей баланса, которые могут быть представлены более детально.

Таблица 2.16

Баланс на 1 января 20X1 года, руб.

Текущие активы		
Денежные средства	5 000	
Задолженность покупателей	3 740 000	
Запасы материалов	282 000	
Запасы готовой продукции	1 329 375	5 356 375
Внеоборотные активы		
Оборудование	750 000	
Амортизация	60 000	690 000
Итого активы		6 046 375
Пассивы		
Обязательства		
Задолженность поставщикам	292 000	292 000
Собственный капитал		
Уставный капитал	5 076 000	
Добавочный капитал	25 875	
Резервный капитал	242 000	
Прибыль	410 500	5 754 375
Итого пассивы		6 046 375

В процессе выполнения задания необходимо выполнить следующее:

1. Показать алгоритм действий бухгалтера-аналитика в процессе бюджетирования при производстве нескольких видов продукции.
2. Составить бюджет себестоимости произведенной продукции на основе логики процессного бюджетирования по данным таблиц 9-14.
3. Составить бюджет финансовых результатов в разрезе производимых продуктов.
4. Составить управленческий (прогнозный) баланс за 1 квартал 20X1 года.
5. Определить возможные пути радикальной децентрализации в компании «Бета».

6. Определить возможные потоки создания ценности в компании «Бета», представив, ее менеджеры рассматривают вариант внедрения принципов бережливого производства.

В процессе выполнения самостоятельного задания необходимо ответить на следующие вопросы:

1. Пояснить почему традиционный бюджет компании «Бета» не способствует постоянному повышению качества процессов.

2. Определить недостатки составления классической формы бюджета прибылей и убытков компании «Бета».

3. Провести критический анализ формы АВ-бюджета в компании «Бета».

4. Описать систему объектов адаптивного бюджетирования в компании «Бета».

5. Представить алгоритм планирования затрат и результатов в системе адаптивного бюджетирования в компании «Бета».

6. Привести примеры стратегических целей компании в рамках адаптивного бюджетирования в компании «Бета»

7. Представить относительные показатели в адаптивном бюджетировании для компании «Бета».

Тесты

Тест 1.

Следующие утверждения верны в отношении скользящего бюджетирования в компании «Медиа Сервис»

(1) Пересмотр скользящих бюджетов может затронуть нормы расхода краски, нормы времени монтажа постеров, что усложняет всю процедуру бюджетирования

(2) Планирование и контроль базируются на последних собранных фактических данных, это обстоятельство позволяет составить реалистичный скользящий бюджет

(3) При использовании 15 месячного бюджетирования в компании «Медиа Сервис» можно сравнить месяцы одного и того же квартала за два года

A 1 и 3 только

B 2 и 3 только

C ни один из пунктов 1,2,3

D 1,2,3

Тест 2.

Следующие утверждения верны в отношении стратегических, тактических и оперативных планов

(1) Изменения в окружающей среде отображаются в тактических планах

(2) Проблема повышения корпоративной интенсивности труда поднимается при составлении оперативных планов

(3) Проблема качества планирования решается в рамках составления стратегических планов

A 1 и 2 только

B 2 и 3 только

C 3 только

D 1 и 3 только

Тест 3.

Компания производит два продукта А и В. Для производства единицы продукта А требуется два вида компонентов N и М (на единицу А приходится один кг. компонента N и 1,5 кг компонента М), которые компания может производить сама или приобретать со стороны. Постоянные затраты на производство материала N и М не зависят от объемов производства и составляют 400 долл. Время для производства материала N – 1 часа, М – 2 часа. Общее количество часов работы - 700 час.

Для продукта В стоимость материалов составила 7 долл на ед., затраты на оплату труда – 5 долл на ед., переменные накладные затраты – 10 долл. на ед.

Плановый объем продукта А – 200 ед., продукта В – 250 ед.

Плановая profit before interest and tax (РБИТ) – 2 600 долл. (согласовано с руководством компании). Плановый показатель operating gearing or leverage компании составил 2.

Показатели	Продукт А	
	Материал N	Материал М
Переменные затраты на производство материала, затраты на кг.	2	4
Цена приобретения единицы материала , цена за кг.	3	7
Требуемое количество материала, кг.	200	300
Затраты на оплату труда, долл, на ед. продукта А		6
Переменные производственные накладные затраты, долл, на ед. продукта А		8

Для целей управления эффективностью бизнеса определите цену на продукт В по методу МСРР (marginal cost-plus pricing)

- A 36,75 долл.
- B 25 долл.
- C 33 долл.
- D 24,5 долл.

Тест 4.

Метод бюджетирования АBB and матрица АСМ (activity cost matrix).

Сетевая энергетическая компания рассматривает вариант перехода на АBB-модель. Подразделением компании является отдел технологических присоединений. Сотрудники отдела заключают договора с юридическими лицами для подключения объектов к электрической сети.

В процессе анализа данных отдела в целях внедрения АBB было выделено три видов деятельности:

Виды деятельности	Примечание 1	Примечание 2
(1) Консультации потребителей в виде ответов на телефонные звонки	2400 звонков, в среднем на то, чтобы ответить на телефонный звонок, уходит 20 минут, дополнительные затраты на внутригородскую связь – 4800 долл. в год	Кто занимается данным видом деятельности – инженеры
(2) Приём заявок на технологическое присоединение от потребителей	в среднем на обработку заявки, оформление необходимой документации и внесения её в базу модуля по технологическим присоединениям требуется 5 часов, прочие затраты (канцтовары и т.д.) составили 4500 долл.	Кто занимается данным видом деятельности – инженеры
(3) Разработка технических условий договоров и согласование проектов по договорам	прочие затраты (канцтовары и т.д.) составили 4000 долл. затраты на междугороднюю связь – 6800 долл. в год	Кто занимается данным видом деятельности: разработкой технических условий договоров - инженеры согласованием проектов по договорам – старший инженер

В отделе технологических присоединений работают старший инженер (плановая заработная плата составила 36000 долл. в год.) и три инженера (плановая заработная плата по 30600 долл. на каждого инженера. Каждый сотрудник работает по 2040 часов в год. (итого 8160 часов в год).

Отдел технологических присоединений сделал прогноз на 20XX год: ожидается, что количество заключённых договоров на технологические присоединения составит 510 договоров. Анализ предыдущих периодов показывает, что примерно 85% от заявок на технологические присоединения, в конечном счёте, превращались в заключённые договора.

Компания может подсчитать стоимость часа работы и стоимость драйвера.

Для целей управления эффективностью бизнеса составьте матрицу АСМ (инструмент АВВ), где в качестве носителя затрат будет рассматриваться:

- (1) количество консультации (телефонных звонков)
- (2) количество заявок на технологическое присоединение от потребителей
- (3) Количество договоров на технологические присоединения и рассчитайте бюджетные затраты на единицу драйвера для каждого вида деятельности.

(А) 1 – 7 долл., 2 – 82,5 долл., 3 – 160 долл

(В) 1 – 21 долл., 2 – 16,5 долл., 3 – 18,7 долл

(С) 1 – 5 долл., 2 – 75 долл., 3 – 138,8 долл

(D) 1 – 15 долл., 2 – 15 долл., 3 – 16,2 долл

Тест 6.

Обувная компания Гамма производит женские сапоги и рассматривает возможность производства кед в 20X3 году в количестве 80 партий (в каждой партии - 50 пар обуви) в год. Кеды могут быть произведены в компании Гамма (мощности позволяют, устранимые постоянные затраты отсутствуют) или в хорошо зарекомендовавшей себя компании «Сигма» с использованием давальческой схемы. Компания «Сигма» специализируется на производстве

кед. Такого типа решения в компании Гамма принимаются постоянно по разным видам обуви. При этом учитываются разные факторы. Одним из многих критериев является расчет релевантных затрат.

Затраты на оплату труда в компании рассчитываются с использованием норм времени. В 20X2 году в компании Гамма произвела 6 партий кед. При этом по расчетам при производстве как раз 6-й партии компания достигла точку кривой обучения и время производства этой партии стало нормой для всех последующих партий если будет принято решение их производить, например в 20X3 году. Составленные графики learning curve были подтверждены фактическим данными. Ожидаемая процентная ставка кривой обучения составила 90 %. Показатель кривой обучения b равен $-0,1522$. Изготовление первой партии продукта занимает 38 часов (или 0,76 часа на пару обуви). Стоимость часа – 10 долл.

Затраты на оплату труда в компании Сигма составят 3 долл. на пару обуви.

При этом компания Сигма производит обувь для компании Гамма с наценкой (прибыль) в 6 долл.

Прочие данные представлены в таблице

Кеды	Компания Гамма	Компания Сигма
Материалы верхней части обуви, долл.	8	8
Подошва	5	5
Переменные накладные затраты	3	2
Постоянные накладные затраты	6	2
Транспортные затраты до точки продажи	2	1

Для целей управления эффективностью бизнеса определите удельные релевантные затраты компании Гамма: производство кед на своем заводе (вариант 1) или в компании Сигма (вариант 2)

- (A) Релевантные затраты: вариант 1 – 23 долл., вариант 2 – 28 долл.
- (B) Релевантные затраты: вариант 1 – 29 долл., вариант 2 – 28 долл.
- (C) Релевантные затраты: вариант 1 – 38 долл., вариант 2 – 24 долл.
- (D) Релевантные затраты: вариант 1 – 28 долл., вариант 2 – 23 долл.

3. СОВРЕМЕННАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ НОРМАТИВОВ SC И ПРОДВИНУТЫЙ АНАЛИЗ ОТКЛОНЕНИЙ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НОРМАТИВНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ SC В БЫСТРОМЕНЯЮЩЕЙСЯ БИЗНЕС-СРЕДЕ

3.1. Принципы контролируемости и ответственности при использовании метода SC

Элемент системы управления эффективностью бизнеса, метод SC используется для мотивации менеджеров, оценки запасов, составления адаптивных бюджетов затрат, управленческого контроля для целей определения отклонений от заданных параметров, принятия решений.

Лучше всего применять SC в компаниях, где много повторяемых операций. При этом используется RA-система или методика управленческого учета по центрам ответственности в рамках которой затраты, доходы и, что важнее, активы и обязательства закрепляются за менеджерами, способными их контролировать.

Большая часть переменных затрат являются контролируемыми в краткосрочном периоде. Затраты на сверхурочное время работы могут не контролироваться менеджерами на местах. Решения по ним могут принимать топ-менеджеры (альтернатива – нанять рабочих). Затраты, которые не контролируются менеджером одного подразделения могут контролироваться менеджером другого подразделения.

Неконтролируемые затраты – это прирост затрат вследствие инфляции.

Возникает важный вопрос касающийся постоянных затрат. Как правило их рассматривают как неконтролируемые в краткосрочном периоде. На

самом деле это не так. Аренда, амортизация, зарплата управленцев – это неконтролируемые затраты в краткосрочном периоде, поскольку эти затраты обговорены заранее, в процессе принятия решений на перспективу. Если принимаются решения резко снизить объемы деятельности, то эти затраты также, возможно, будут сокращены.

Затраты на рекламу, исследование, развитие – в этом случае могут быть приняты управленческие решения в достаточно короткие сроки.

Распределенные накладные затраты – отдельная группа затрат, которую следует рассматривать в контексте контролируемости. Если менеджер не контролирует такие затраты, то он не несет за них ответственность. Например, распределенная арендная плата. Если влияние на затраты у менеджера есть, то он несет ответственность (пример, затраты на обслуживание оборудования в цехе). При этом такие затраты могут быть частично переменными и постоянными. И переменная часть – это зависимость от объема деятельности, от спроса.

Есть статьи затрат, за которые несут ответственность несколько менеджеров. Например, материальные затраты: ответственность за цену (отдел ОМТС), ответственность за использование ресурсов (начальник цеха). В управленческой отчетности следует разделить ответственность.

Пример.

Если цена материалов в первые месяцы следующего года установлена в размере 10 долл. за ед., а в последствии предполагается, что из-за инфляции она возрастет на 10 % до 12 долл. за ед., то какая должна быть нормативная цена на следующий год?

Ответ. Если установить 10 долл., то будут неблагоприятные отклонения, как только цены вырастут. Постепенный рост цен может усложнить процедуру пересчета нормативных цен (неизвестно в какой момент это делать).

Если установить среднюю цену в 11 долл., то в первой половине года могут быть благоприятные отклонения, во второй – неблагоприятные.

Менеджеры должны отслеживать момент, когда цены будут расти (через полгода, раньше или позже).

3.2. Отклонения в результате структурных сдвигов в продукции: экономическая сущность, интерпретация, взаимосвязь с отклонениями по объему продаж

Общие схемы расчета отклонений от заданных параметров представлены на рис. 3.1 – 3.4. В частности, на рис. 3.1 и 3.2 продемонстрирована простая схема расчета отклонений с использованием метода SC-AC и SC-MC. Следовательно, в рамках нормативного управленческого учета и в современных системах управления эффективностью бизнеса применяются две подсистемы:

SC-AC (standard costing – absorption costing) – система исчисления производственных нормативных и фактических затрат, система управления отклонениями.

SC-MC – (standard costing – marginal costing) - система исчисления переменных нормативных и фактических затрат, управления отклонениями.

До 2021 года на предприятиях РФ широкое применение имела следующая интеграция методов:

Метод 1 – методика учета затрат на базе расчета полной себестоимости продукции, работ, услуг (согласно этому методу в себестоимость готовой продукции включались общехозяйственные расходы. Начиная с 2021 года в бухгалтерском финансовом правила изменились. Эти затраты сегодня рассматривают как затраты периода и относят на уменьшение финансовых результатов компании. Изменения в финансовом учете нашли свое отражение и в управленческом учете.

Метод 2. – нормативный метод учета затрат на базе расчета полной себестоимости продукции, работ, услуг.

Плановая прибыль $g_p = q_p p_p - q_p v_p - q_p o_p - A = q_p e_p - A$			
Вид отклонения	Показатель	F (+)	A (-)
	Выручка		
по цене продукта (Selling price)			
	Валовая прибыль		
по объему продаж (Sales volume)			
	Совокупные материальные затраты		
по материалам	цена материала (Material price)		
	эфф. использ-ния мат-в (Material usage)		
	общее отклонение		
	Совокупные затраты на оплату труда (суммы)		
по затратам на оплату труда	стоимость часа работы (Labour rate)		
	эффективность труда (Labour efficiency)		
	общее отклонение		
	Совокупные переменные накладные затраты		
по переменным накладным затратам	ставка затрат (expenditure)		
	эффективность используемой базы (efficiency)		
	общее отклонение		
	Совокупные постоянные накладные затраты		
по посточным накладным затратам	уровень затрат (expenditure)		
	объем - мощность (overhead capacity)		
	объем - эффективность (efficiency)		
	объем итога (Overhead volume)		
	общее отклонение		
Фактическая прибыль			

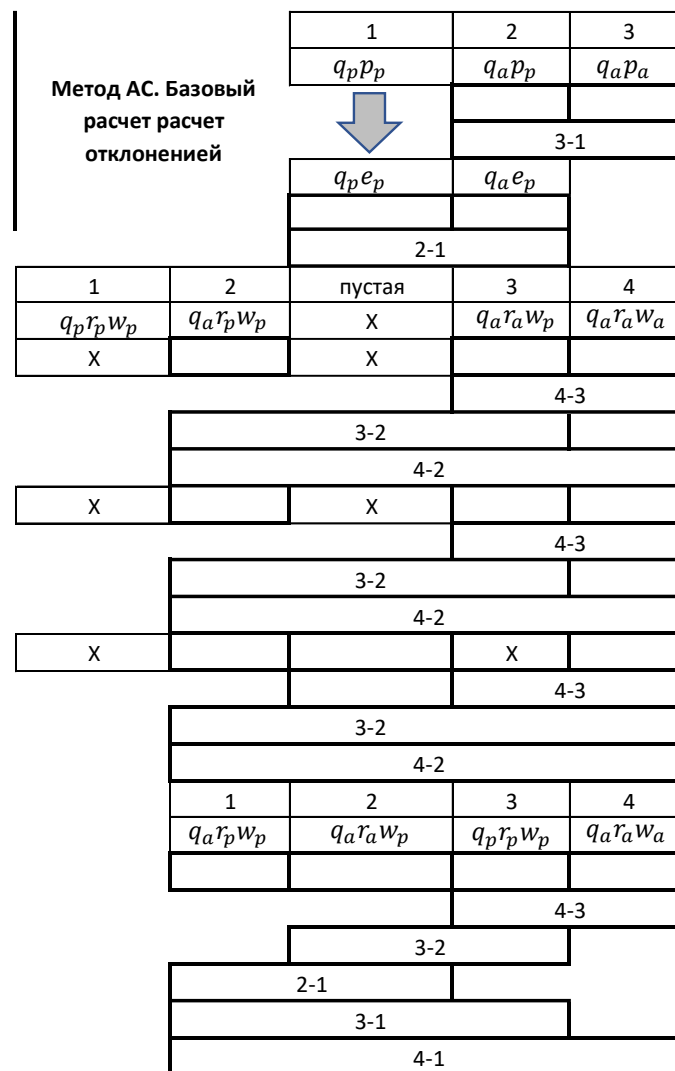


Рис. 3.1. Простая схема управления отклонениями с использованием метода SC-AC

Плановая прибыль $g_p = q_p p_p - q_p v_p - q_p o_p - A = q_p e_p - A$			
Вид отклонения	Показатель	F (+)	A (-)
	Выручка		
по цене продукта (Selling price)			
	Валовая прибыль		
по объему продаж (Sales volume)			
	Совокупные материальные затраты		
по материалам	цена материала (Material price)		
	эфф. использов-ния мат-в (Material usage)		
	общее отклонение		
	Совокупные затраты на оплату труда (суммы)		
по затратам на оплату труда	стоимость часа работы (Labour rate)		
	эффективность труда (Labour efficiency)		
	общее отклонение		
	Совокупные переменные накладные затраты		
по переменным накладным затратам	ставка затрат (expenditure)		
	эффективность используемой базы (efficiency)		
	общее отклонение		
	Совокупные постоянные накладные затраты		
	общее отклонение		
Фактическая прибыль			

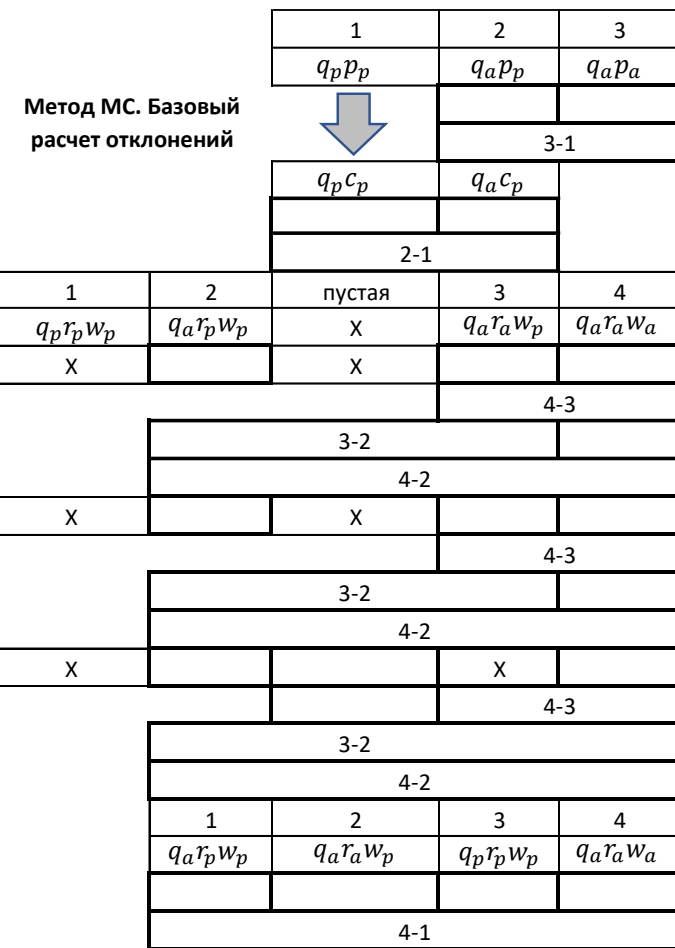


Рис. 3.2. Простая схема управления отклонениями с использованием метода SC-MC

Плановая прибыль $g_p = q_p p_p - q_p v_p - q_p o_p - A = q_p e_p - A$								
Вид отклонения	Показатель	F (+)	A (-)					
	Выручка							
по цене продукта (Selling price)								
	Валовая прибыль							
по объему продаж (Sales volume)								
	Материальные затраты 1							
	Материальные затраты 2							
	Итого							
по материалу 1	цена материала (Material price)							
	эфф. исполъз-ния мат-в (Material usage)							
	общее отклонение							
по материалу 2	цена материала (Material price)							
	эфф. исполъз-ния мат-в (Material usage)							
	общее отклонение							
Альтернативная схема								
по материалу 1	цена материала (Material price)							
	mix variance (структурные сдвиги в материалах)							
	yield variance (отклонение (выпуска) по ресурсам)							
по материалу 2	цена материала (Material price)							
	mix variance (структурные сдвиги в материалах)							
	yield variance (отклонение (выпуска) по ресурсам)							
итого mix variance по всем материалам								
итого yield variance по всем материалам								

		0	1	2		
		$q_p p_p$	$q_a p_p$	$q_a p_a$		
					2-1	
		$q_p e_p$	$q_a e_p$			
					1-0	
		без простоев		с простоями		
0	1	2	3	4		
$q_p r_p w_p$	$q_a r_p w_p$	$q_a r_a w_p$	$q_a r_a w_p$	$q_a r_a w_a$		
X		X				
X		X				
X		X				
					4-3	
		3-1				
		4-1				
					4-3	
		3-1				
		4-1				
0	1	2	3	4		
$q_p r_p w_p$	$q_a r_p w_p$	$\left(\sum q_a r_a \right) \times k \times w_p$	$q_a r_a w_p$	$q_a r_a w_a$		
					4-3	
		3-2				
		2-1				
					4-3	
		3-2				
		2-1				
		3-2				
		2-1				

Рис. 3.3. Продвинутая схема управления отклонениями с использованием метода SC-AC (часть 1)

	Совокупные затраты на оплату труда (суммы)		
по затратам на оплату труда	стоимость часа работы (Labour rate)		
	простои (Idle time)		
	эффективность труда (Labour efficiency)		
	общее отклонение		
	Совокупные переменные накладные затраты		
по переменным накладным затратам	ставка затрат (expenditure)		
	эффективность используемой базы (efficiency)		
	общее отклонение		
	Совокупные постоянные накладные затраты		
по посточным накладным затратам	уровень затрат (expenditure)		
	объем - мощность (overhead capacity)		
	объем - эффективность (efficiency)		
	объем итого (Overhead volume)		
	общее отклонение		
Фактическая прибыль			

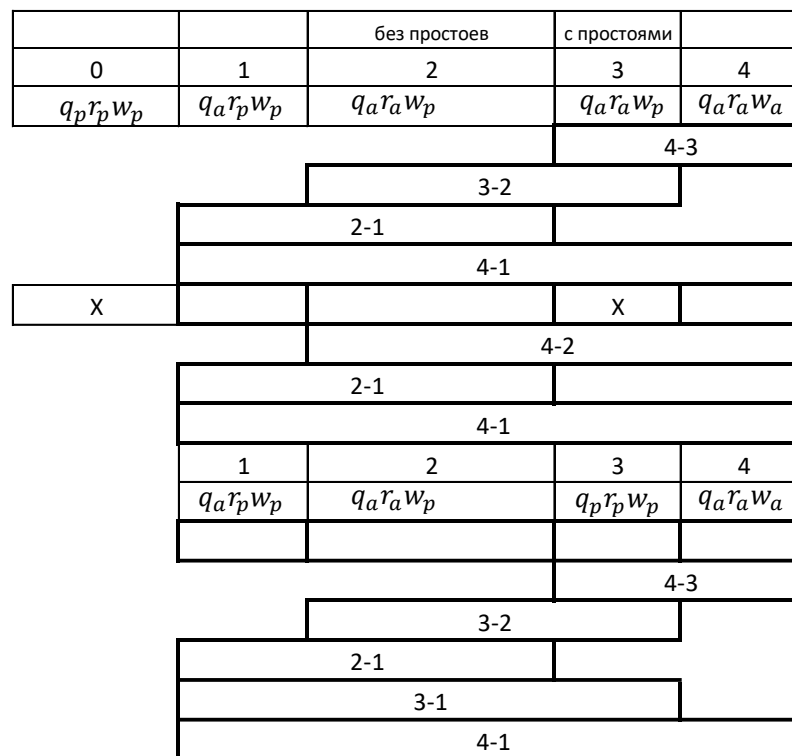


Рис. 3.3. Продвинутая схема управления отклонениями с использованием метода SC-AC (часть 2)

Плановая прибыль $g_p = q_p p_p - q_p v_p - q_p o_p - A = q_p e_p - A$			
Вид отклонения	Показатель	F (+)	A (-)
	Выручка		
по цене продукта (Selling price)			
	Валовая прибыль		
по объему продаж (Sales volume)			
	Материальные затраты 1		
	Материальные затраты 2		
	Итого		
по материалу 1	цена материала (Material price)		
	эфф. использ-ния мат-в (Material usage)		
	общее отклонение		
по материалу 2	цена материала (Material price)		
	эфф. использ-ния мат-в (Material usage)		
	общее отклонение		
	Альтернативная схема		
по материалу 1	цена материала (Material price)		
	mix variance (структурные сдвиги в материалах)		
	yield variance (отклонение (выпуска) по ресурсам)		
по материалу 2	цена материала (Material price)		
	mix variance (структурные сдвиги в материалах)		
	yield variance (отклонение (выпуска) по ресурсам)		
	итого mix variance по всем материалам		
	итого yield variance по всем материалам		

		0	1	2
		$q_p p_p$	$q_a p_p$	$q_a p_a$
			2-1	
		$q_p c_p$	$q_a c_p$	
		1-0		
		без простоев	с простоями	
0	1	2	3	4
$q_p r_p w_p$	$q_a r_p w_p$	$q_a r_a w_p$	$q_a r_a w_p$	$q_a r_a w_a$
X		X		
X		X		
X		X		
			4-3	
		3-1		
		4-1		
			4-3	
		3-1		
		4-1		
0	1	2	3	4
$q_p r_p w_p$	$q_a r_p w_p$	$\left(\sum q_a r_a \right) \times k \times w_p$	$q_a r_a w_p$	$q_a r_a w_a$
			4-3	
		3-2		
		2-1		
			4-3	
		3-2		
		2-1		
		3-2		
		2-1		

Рис. 3.4. Продвинутая схема управления отклонениями с использованием метода SC-MC (часть 1)

	Совокупные затраты на оплату труда (суммы)			
по затратам на оплату труда	стоимость часа работы (Labour rate)			
	простои (Idle time)			
	эффективность труда (Labour efficiency)			
	общее отклонение			
	Совокупные переменные накладные затраты			
по переменным накладным затратам	ставка затрат (expenditure)			
	эффективность используемой базы (efficiency)			
	общее отклонение			
	Совокупные постоянные накладные затраты			
	общее отклонение			
	Фактическая прибыль			

		без простоев	с простоями	
0	1	2	3	4
$q_p r_p W_p$	$q_a r_p W_p$	$q_a r_a W_p$	$q_a r_a W_p$	$q_a r_a W_a$
			4-3	
		3-2		
	2-1			
	4-1			
X			X	
		4-2		
	2-1			
	4-1			
	1	2	3	4
	$q_a r_p W_p$	$q_a r_a W_p$	$q_p r_p W_p$	$q_a r_a W_a$
	4-1			

Рис. 3.4. Продвинутая схема управления отклонениями с использованием метода SC-МС (часть 2)

В рамках внедрения систем управления эффективностью бизнеса в теории и на практике применяются продвинутые схемы управления отклонениями на основе принципов SC-AC и SC-MC (рис. 3.3 и рис. 3.4.)

Рассмотрим эти схемы более подробно. Продвинутые версии расчета отклонений от бюджетной прибыли представлены на рис. 3.5

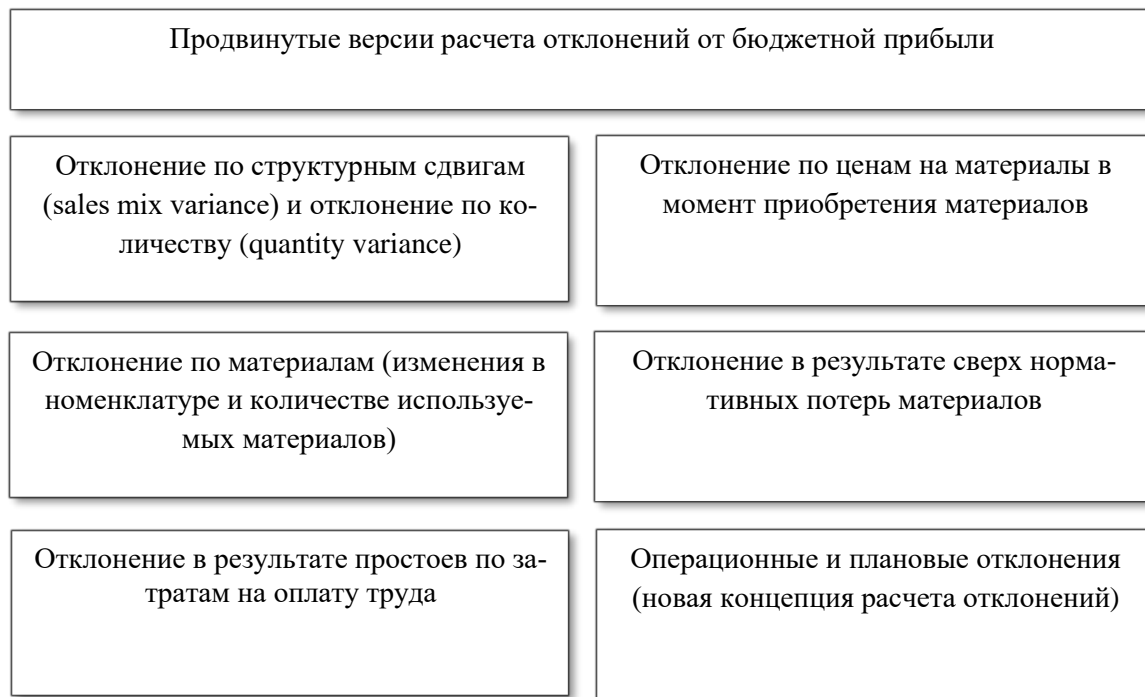


Рис. 3.5. Продвинутые версии расчета отклонений от бюджетной прибыли

Таким образом, в отличие от простых алгоритмов расчета отклонений в системе управления эффективностью бизнеса определяют:

1. Отклонение по объему продаж, которое раскладывается на отклонение по структурным сдвигам (sales mix variance) и отклонение по количеству (quantity variance).

2. Отклонение по ценам на материалы (цена материала может быть определена в момент приобретения материала, а не в момент использования)

3. Отклонение по материалам (изменения в номенклатуре и количестве используемых материалов).

4. Отклонение в результате сверх нормативных потерь материалов (при расчете планового процента потерь материалов).

5. Отклонение в результате простоев по затратам на оплату труда, которые в свою очередь также влияют на отклонения по переменным накладным затратам.

6. Операционные и плановые отклонения (новая концепция расчета отклонений).

Рассмотрим примеры расчета отклонений в результате структурных сдвигов в объеме проданной продукции и отклонений по количеству проданной продукции.

Структура продукции представляет собой соотношение удельных весов отдельных изделий в общем их количестве (выпуске).

Отклонения в результате структурных сдвигов в объеме проданной продукции (Sales mix) – или отклонение по ассортименту проданной продукции (меняется ассортимент продаваемой продукции). Сравнивается фактический объем продаж с фактическим объемом продаж, пересчитанным на нормативную структуру выпуска. Разница умножается на цену продажи.

Отклонение по количеству проданной продукции (Quantity variance) – (сравнивается фактический объем продаж пересчитанный на нормативную структуру выпуска с плановыми объемами). Разница умножается на цену продажи.

Поскольку специалист по управленческому учету и управлению эффективности бизнеса рассчитывает влияние факторов на финансовый результат (прибыль/убыток), то он понимает, что фактор объема влияет не только на выручку, но и на переменные затраты и часть постоянных затрат, которые распределяются между продукцией, если используется метод SC-AC.

На рис. 3.6 представлена классическая схема определения отклонений по цене продаваемой продукции и по объему (метод AC).

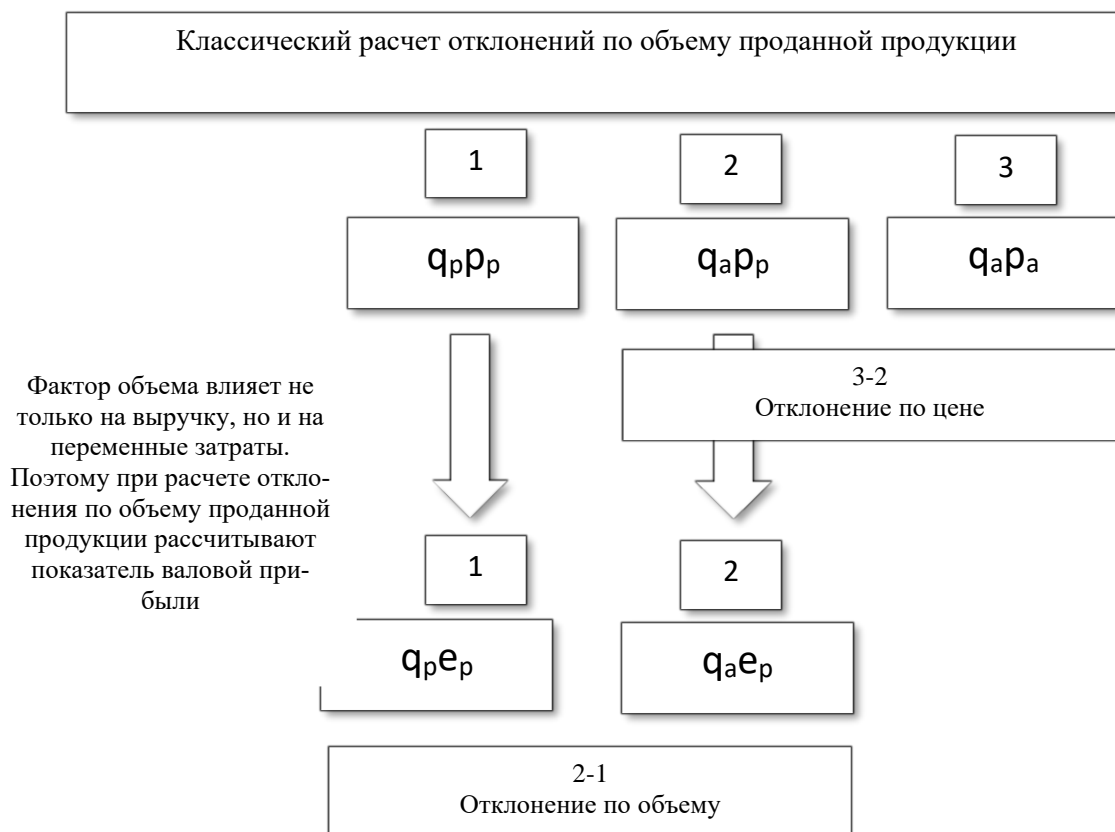


Рис. 3.6 Классическая схема определения отклонений по цене продаваемой продукции и по объему (метод SC-AC)

Продвинутая схема определения отклонений по цене и по объему продаваемой продукции при использовании метода SC-AC представлена на рис. 3.7.

При использовании метода MC вместо в качестве результирующего показателя применяется маржинальная прибыль.

Продвинутая схема определения отклонений по цене и по объему продаваемой продукции при использовании метода SC-MC представлена на рис. 3.8.

Рассмотрим пример (метод SC-MC). Фактический объем продаж продукта 1 – 360 ед. (маржинальная прибыль 5 ден. ед., цена 15 ден. ед.).

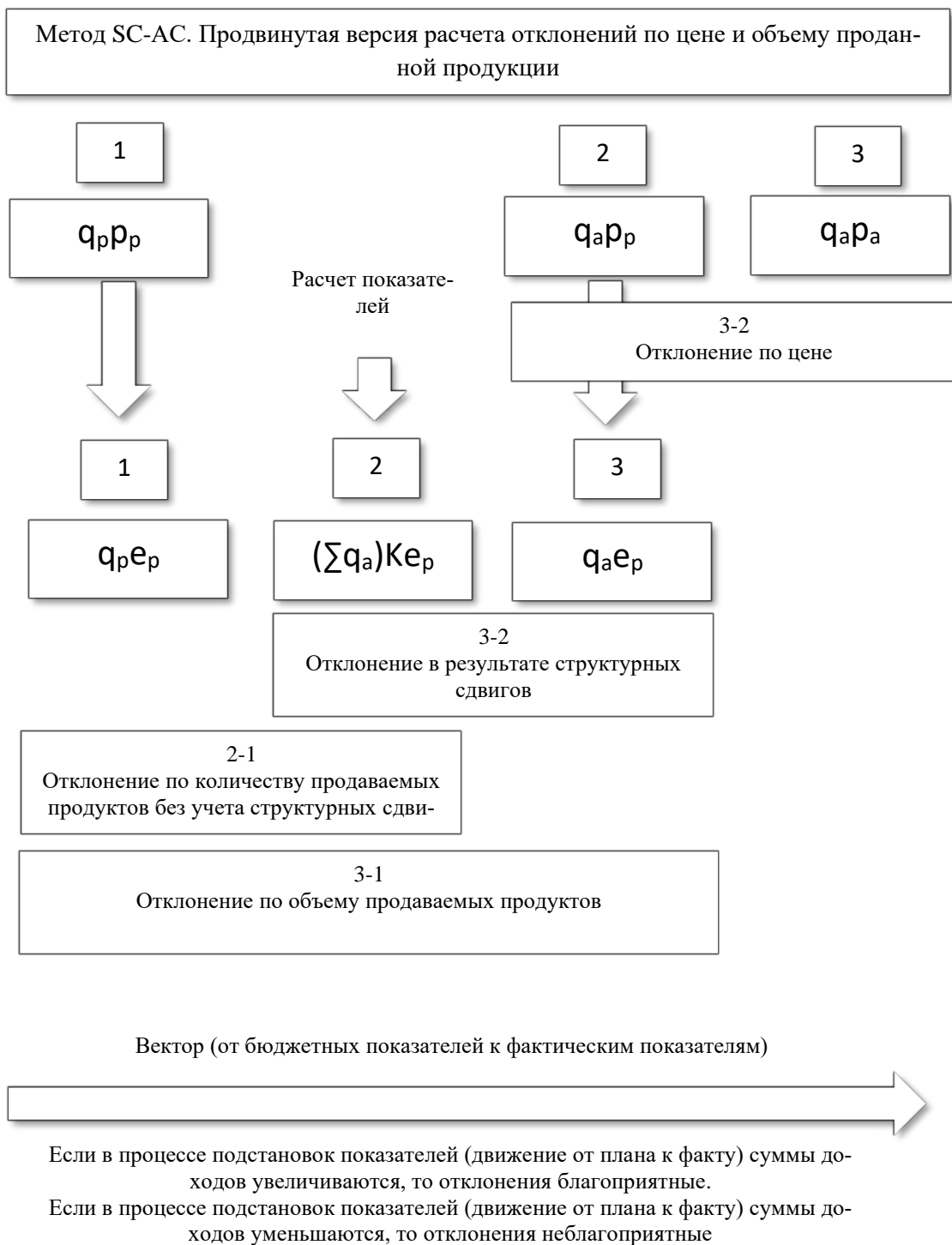


Рис. 3.7 Продвинутая схема определения отклонений по цене и по объему продаваемой продукции (Метод SC-AC)

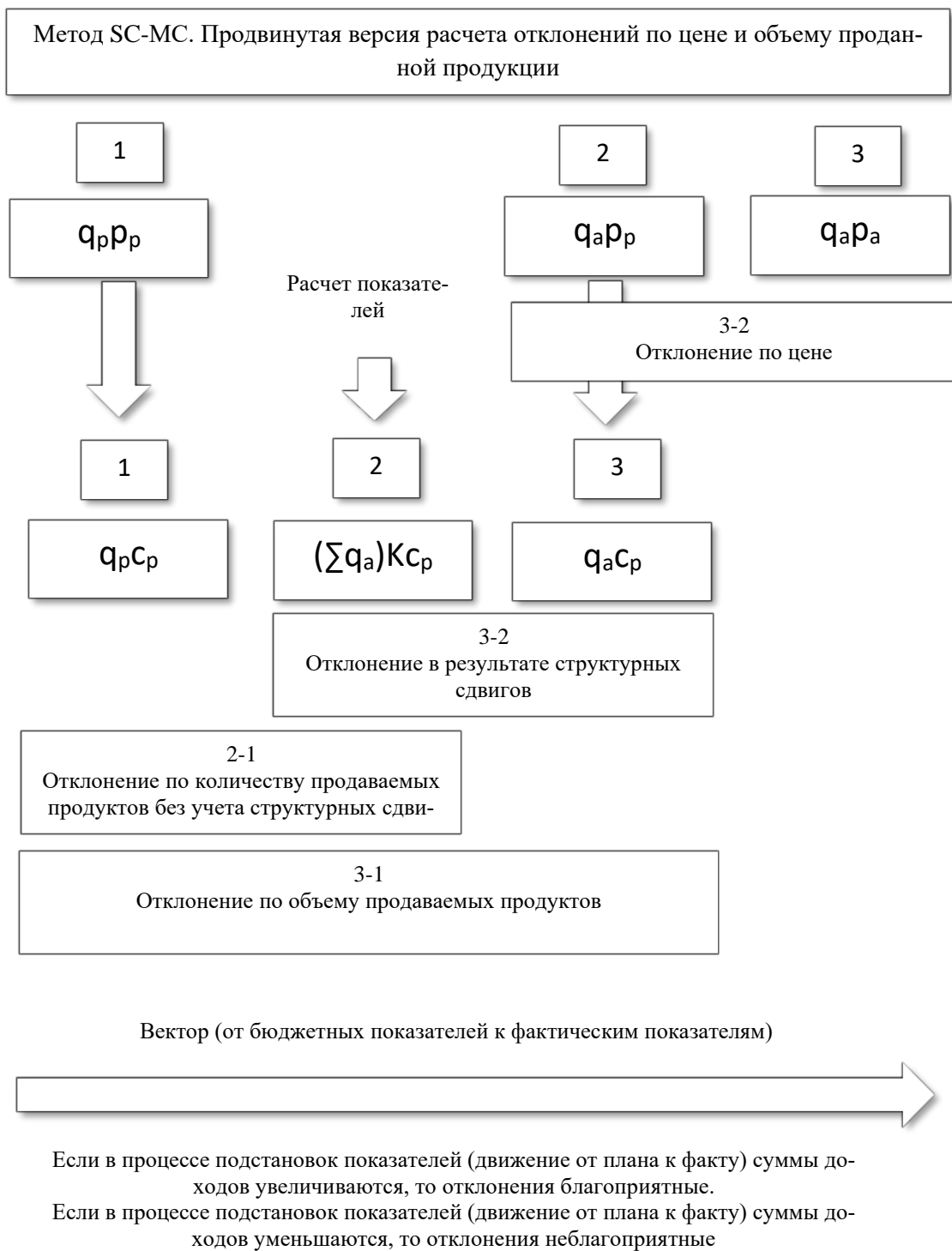


Рис. 3.8 Продвинутая схема определения отклонений по цене и по объему продаваемой продукции (Метод SC-МС)

Фактический объем продаж продукта 2 – 840 ед. (маржинальная прибыль 3 ден. ед., цена 10 ден. ед.). Всего продано 1200 ед. Плановый объем продаж продукта 1 – 600 ед. (маржинальная прибыль 6 ден. ед., цена 14 ден. ед.). Плановый объем продаж продукта 2 – 400 ед. (маржинальная прибыль 2 ден. ед., цена 11 ден. ед.) Следовательно, плановая структура продукта:

- доля продукта 1 в общем объеме 600/1000 или 0,6 (показатель К);
- доля продукта 2 в общем объеме 400/1000 или 0,4 (показатель К).

К – коэффициент, который показывает нормативную структуру всего ассортимента.

$(\sum q_a)$ - это общее фактическое количество проданных продуктов, т.е. 1000 ед.

Необходимо фактический объем продаж пересчитать на плановую ассортиментную структуру продаж:

- по продукту 1: $1000 \times 0,6 \times 6 = 3600$ ден. ед.
- по продукту 2: $1000 \times 0,4 \times 2 = 800$ ден. ед.

Расчет отклонений по продукту 1 и 2 представлен на рис. 3.9. и 3.10.

Следовательно, по продукту 1 из-за роста цен отклонение по цене было благоприятным (360 ден. ед.), в результате структурных сдвигов или нарушения нормативной структуры продаж 1440 ден. ед. (неблагоприятное), по количеству продаваемых продуктов когда сравнивался фактический объем продаж пересчитанный на нормативную структуру выпуска с плановыми объемами отклонение было равно нулю. По продукту 2 из-за снижения цен по сравнению с плановыми показателями отклонение по цене было неблагоприятным (840 ден. ед.), в результате структурных сдвигов и роста доли продажи продукта 2 отклонение составило 1720 ден. ед. (благоприятное), по количеству продаваемых продуктов когда сравнивался фактический объем продаж пересчитанный на нормативную структуру выпуска с плановыми объемами 200 ден. ед. (благоприятное отклонение).

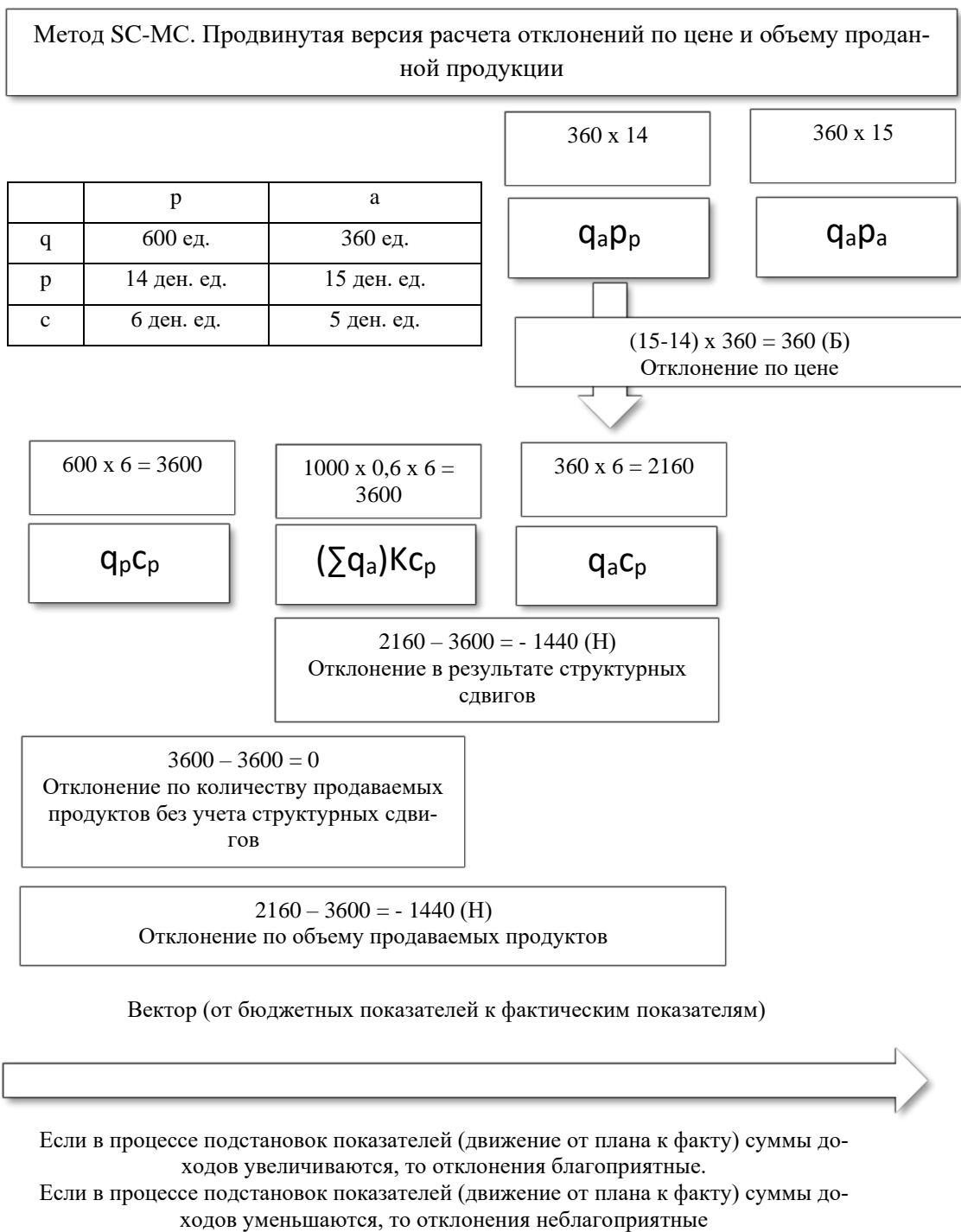


Рис. 3.9 Пример продвинутой схемы определения отклонений по цене и по объему продаваемого продукта 1 (Метод SC-МС)

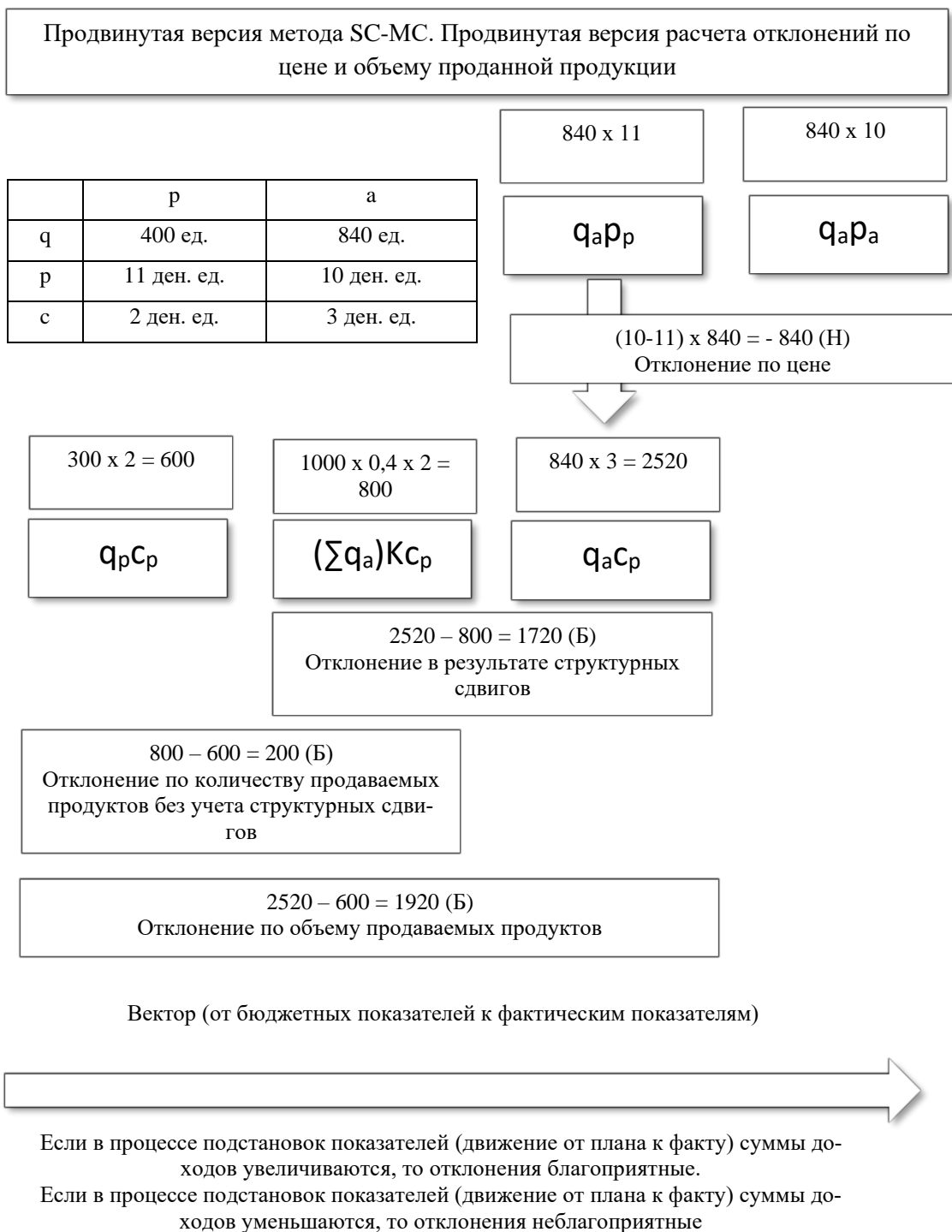


Рис. 3.10 Пример продвинутой схемы определения отклонений по цене и по объему продаваемого продукта 2 (Метод SC-МС)

Применение этой методики позволит усовершенствовать систему управления отклонениями в компаниях РФ.

3.3. Отклонения в результате структурных сдвигов в материалах: экономическая сущность, интерпретация, взаимосвязь с отклонениями по эффективности использования материалов

Данная методика используется, чтобы осуществлять мониторинг затрат на материалы. В частности, можно проанализировать как меняются материальные затраты, когда материалы используются в других пропорциях по сравнению со стандартными.

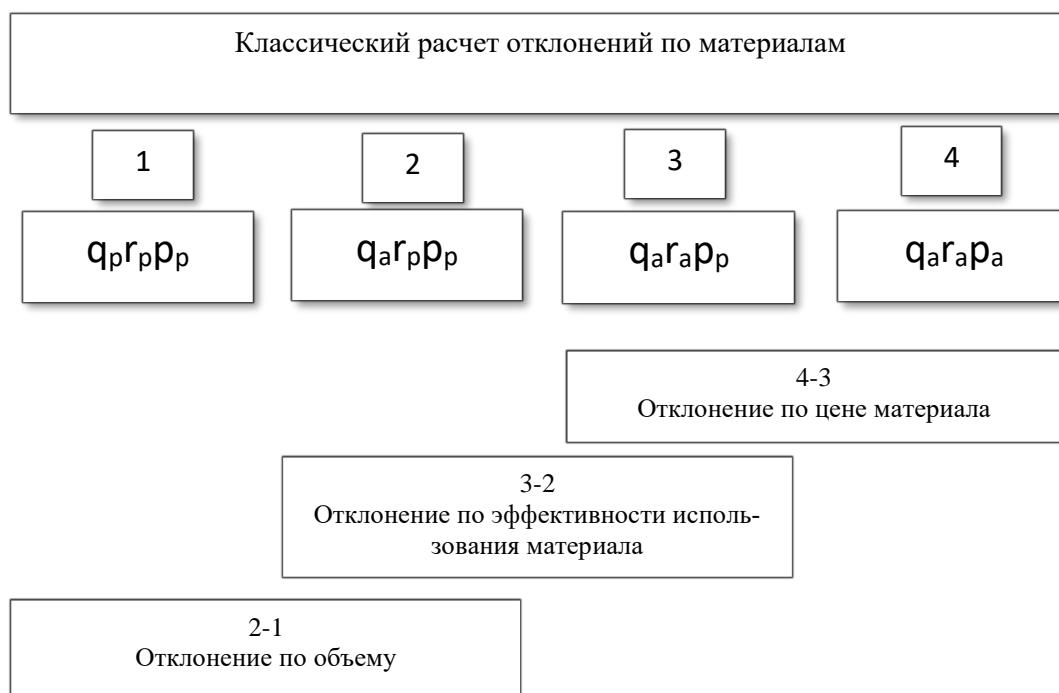
Отклонения по изменению номенклатуры материалов (mix variance) - отклонение по структуре материалов (доли материалов меняются в структуре продукта). Например, если было использовано по сравнению с планом больше дорогих материалов, то отклонение будет неблагоприятным.

Отклонение по выходу (yield variance) - это разница между, материалами по норме, израсходованными на фактический объем производства (в стоимостном выражении) и тем объемом ресурсов (в стоимостном выражении), который должен был быть на выходе согласно нормативной структуре. Для целей управления можно рассчитать отклонение не по материалу 1 и материалу 2 отдельно, а в целом (альтернативный подход).

Отклонение позволяет измерить эффективность преобразования входа (материалы на входе) в выход (материалы на выходе).

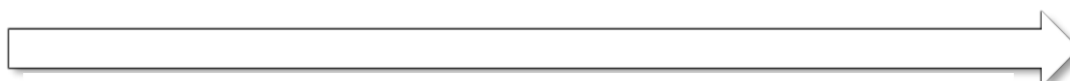
На рис. 3.11 представлена классическая схемы определения отклонений по материалам (метод MC).

На рис. 3.12 представлена продвинутая схемы определения отклонений по материалам (метод SC-MC).



Отклонение по объему не рассчитывается, поскольку на предыдущем этапе управленческого анализа отклонений было определено комплексное влияние объема продаж на прибыль

Вектор (от бюджетных показателей к фактическим показателям)



Если в процессе подстановок показателей (движение от плана к факту) суммы затрат уменьшаются, то отклонения благоприятные
 Если в процессе подстановок показателей (движение от плана к факту) суммы затрат увеличиваются, то отклонения неблагоприятные.

Рис. 3.11 Классическая схема определения отклонений по материалам (метод SC-MC)

Рассмотрим пример. Изготавливается один вид продукции, при его производстве используется два вида материалов.

Норма материала 1 – 8 кг. на ед.

Норма материала 2 – 12 кг. на ед.

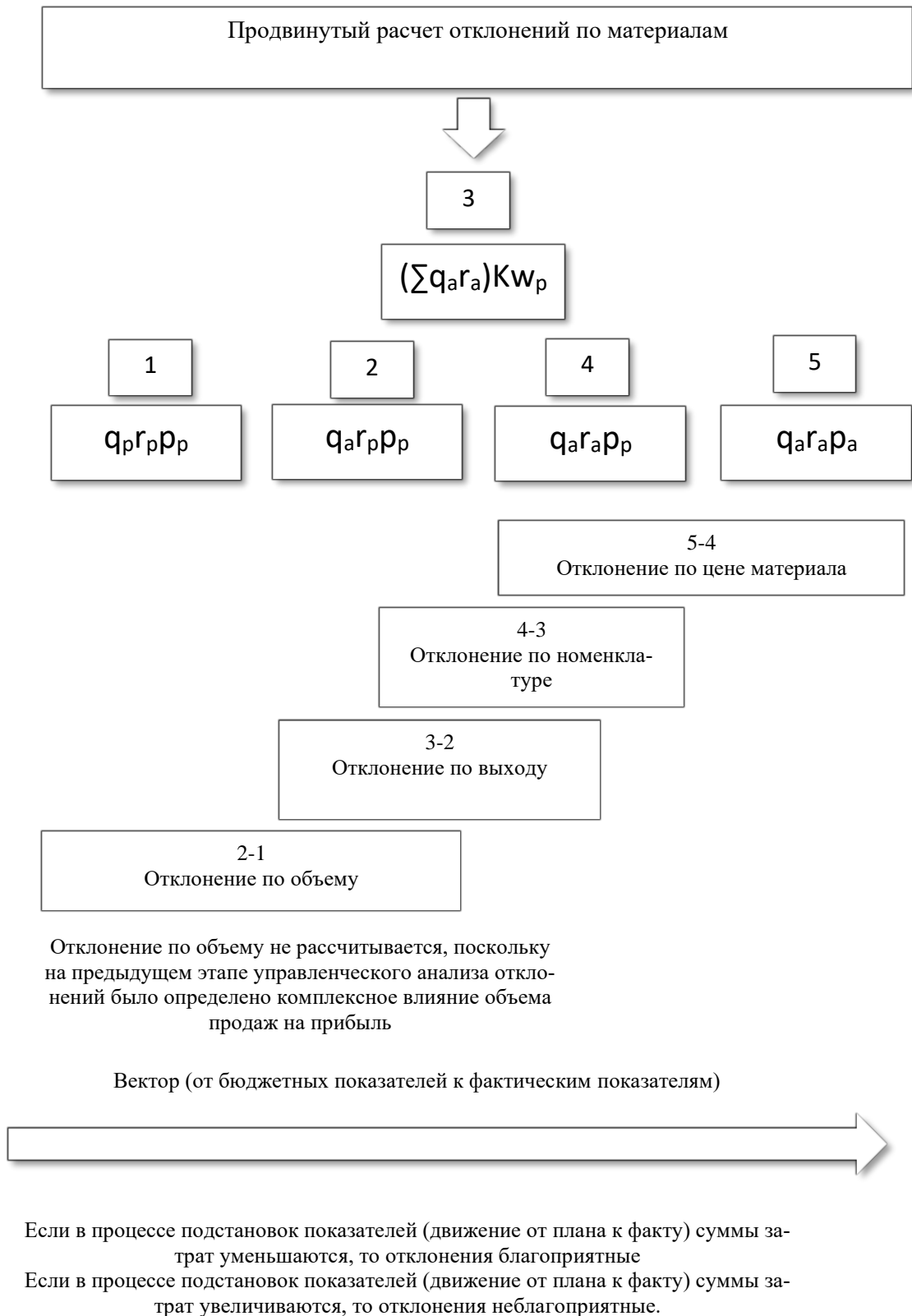


Рис. 3.12 Продвинутая схема определения отклонений по материалам (метод SC-МС)

По норме (плановая структура продукта): доля материала 1 в продукте - $8/20$ или $0,4$ (это коэффициент K для материала 1); доля материала 2 в продукте - $12/20$ или $0,8$ (это коэффициент K для материала 2).

Фактически израсходовано материала 1 – 600 кг. (цена плановая 4 ден. ед., цена фактическая 5 ден. ед.). Фактически израсходовано материала 2 – 400г. (цена плановая 5 ден. ед., фактическая цена 4 ден. ед.).

Всего израсходовано 1000 кг. материалов.

Плановый объем производства продукта составил 50 ед, фактический 60 ед.

Необходимо фактически израсходованные материалы пересчитать на плановую структуру продукта (это ожидаемый выход):

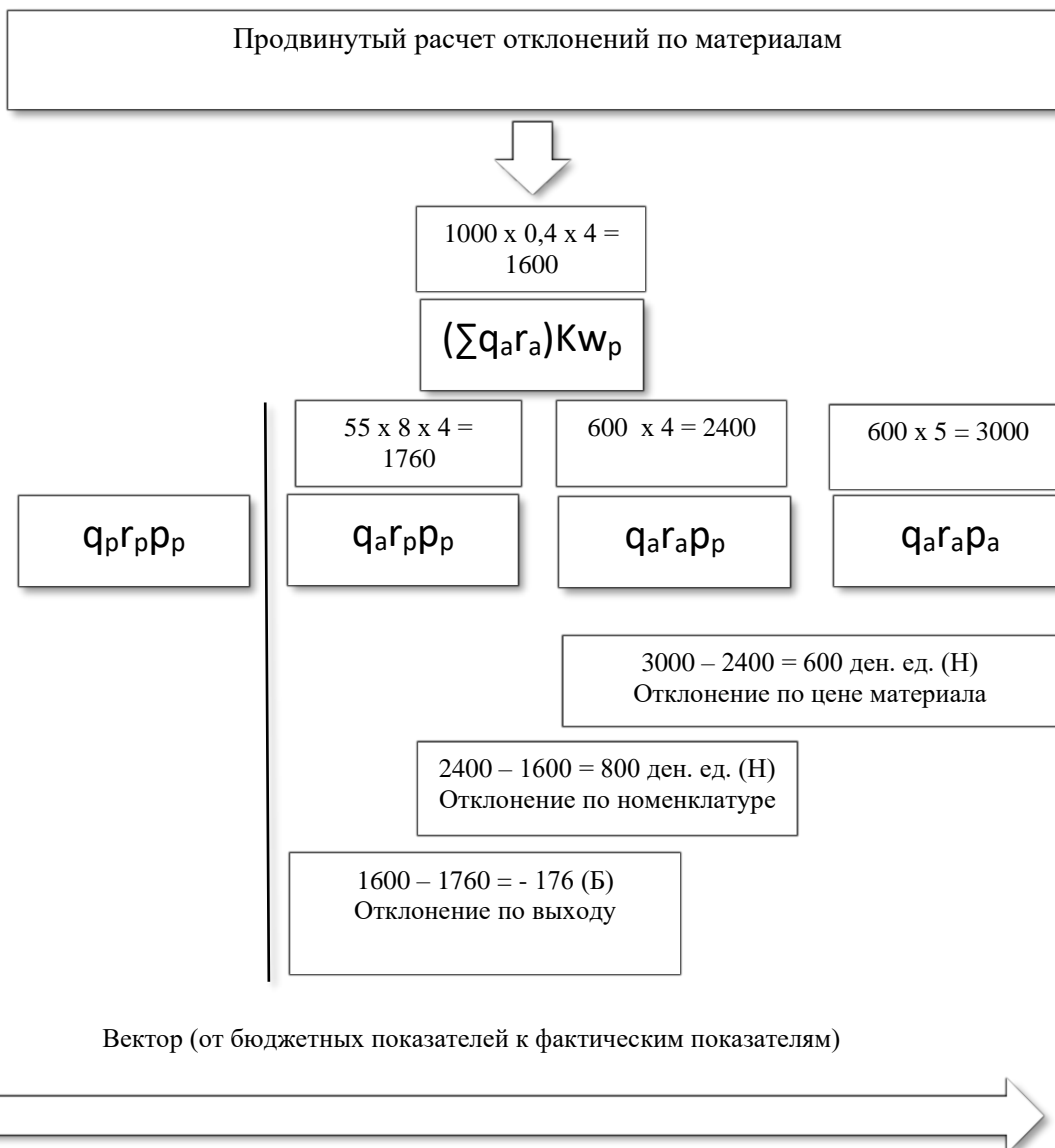
Материал 1: $1000 \times 8/20 \times 4 = 1600$ ден. ед.

Материал 2: $1000 \times 12/20 \times 5 = 3000$ ден. ед.

Считается, что информация в виде отклонений по выходу по каждому виду материалов не столь полезна менеджерам, поэтому можно рассчитать итоговое значение *yield variance*. Однако, как вариант, расчет отклонений по выходу по каждому виду материала на практике все же производят. Поэтому представим практико-ориентированный вариант.

Материал 1. (рис. 3.13). Вследствие роста цен на материал, отклонение по цене составило 600 ден. ед. (неблагоприятное влияние на прибыль), отклонение по номенклатуре 800 ден. ед. (нарушение рецептуры или изменение номенклатуры неблагоприятно повлияло на прибыль), отклонение по выходу повлияло благоприятно (176 ден. ед.).

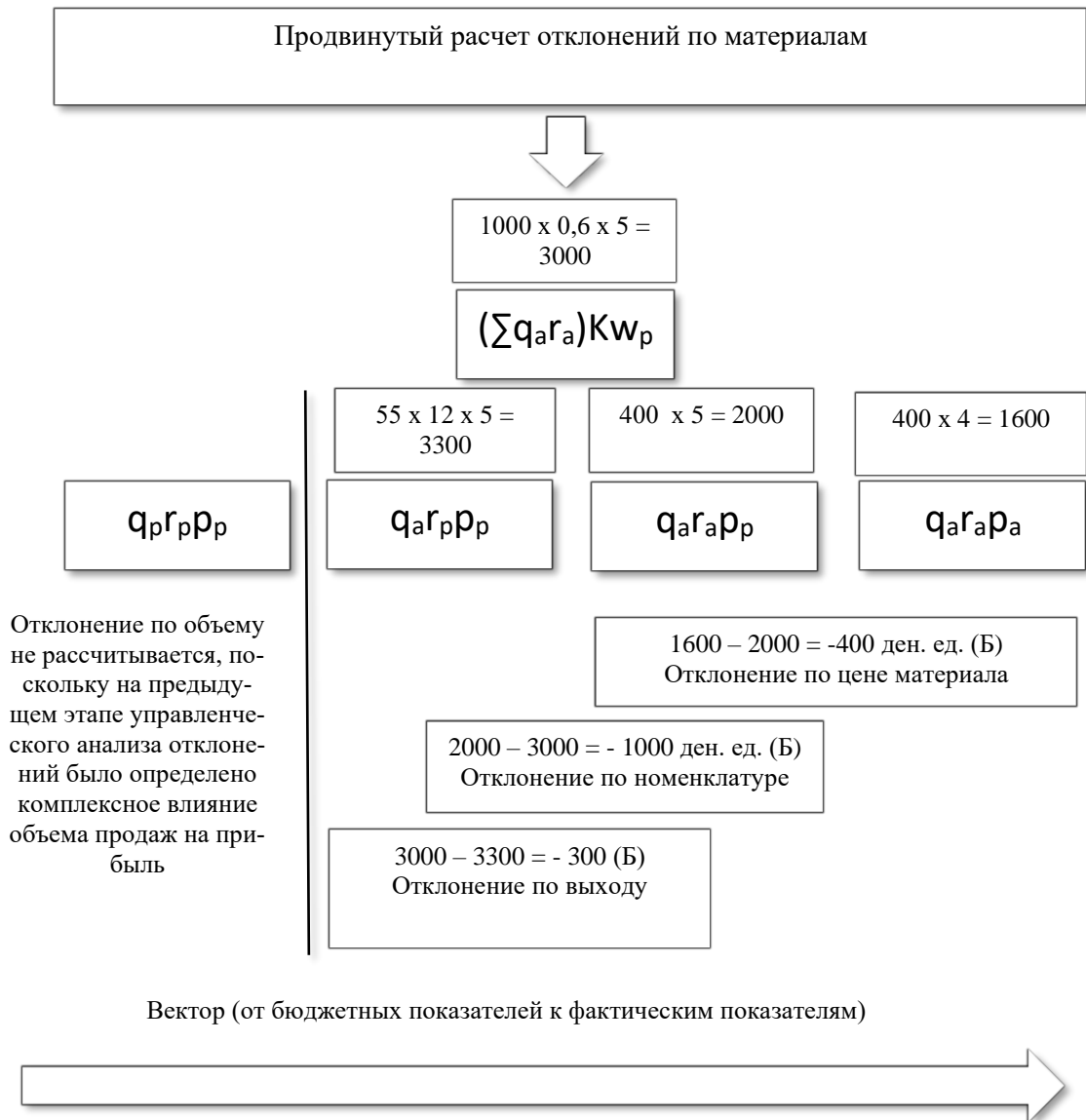
Материал 2. (рис. 3.14). Вследствие снижения цен на материал, отклонение по цене составило 400 ден. ед. (благоприятное влияние на прибыль), отклонение по номенклатуре 1000 ден. ед. (благоприятно повлияло на прибыль), отклонение по выходу повлияло благоприятно (300 ден. ед.).



Если в процессе подстановок показателей (движение от плана к факту) суммы затрат уменьшаются, то отклонения благоприятные
 Если в процессе подстановок показателей (движение от плана к факту) суммы затрат увеличиваются, то отклонения неблагоприятные.

	р	а
q	55 ед.	60 ед.
г	8 кг. на ед.	-
w	4 ден. ед.	5 ден. ед.
гw	-	600 кг.

Рис. 3.13 Продвинутая схема определения отклонений по материалу 1 (метод SC-МС)



Если в процессе подстановок показателей (движение от плана к факту) суммы затрат уменьшаются, то отклонения благоприятные
 Если в процессе подстановок показателей (движение от плана к факту) суммы затрат увеличиваются, то отклонения неблагоприятные.

	р	а
q	55 ед.	60 ед.
г	12 кг. на ед.	-
w	5 ден. ед.	4 ден. ед.
гw	-	400 кг.

Рис. 3.14 Продвинутая схема определения отклонений по материалу 2 (метод SC-MC)

Общие отклонения: по ценам на материалы 200 ден. ед. неблагоприятное в основном за счет роста цен на первый материал, который был использован в большей доли, чем планировалось; по номенклатуре 200 (благоприятное), по выходу 476 (благоприятное)

Более усложненная версия расчета отклонений по материалам используется в случае, если в компании определен плановый процент потерь. В результате заранее рассчитывается плановый выход материалов из процесса.

Затем определяется фактический выход материалов из производственного процесса (или сколько материалов оказалось в изготовленных продуктах).

Не следует путать фактический выход материалов с величиной фактически списанных израсходованных в процессе материалов (фактический вход материалов).

Например, по плану необходимо было израсходовать первого материала - 50 000 кг (плановый вход в процесс), второго материала – 30 000 кг. (плановый вход в процесс). В этом случае K по первому материалу = $50\,000 / 80\,000 = 0,625$, K по второму материалу = $30\,000 / 80\,000 = 0,375$.

Фактический расход первого материала составил 45 000 кг (фактический вход в процесс), второго материала – 35 000 кг. (фактический вход в процесс).

Потери по плану – 10 %, ожидаемый выход из процесса всех материалов 72 000 кг. ($80\,000 - 80\,000 \times 0,1$). Фактический выход всех материалов 70 000 кг.

В этом случае $q_a r_p$ по каждому материалу рассчитывается так: фактический выход из процесса всех материалов : ожидаемый выход из процесса всех материалов \times плановый вход в процесс конкретного материала.

Например $q_a r_p$ по материалу 1 = $70\,000 \text{ кг.} / 72\,000 \text{ кг.} \times 50\,000 \text{ кг.} = 48611 \text{ кг.}$

Затем используются схемы продвинутого анализа отклонений, ранее рассмотренные в этой главе.

3.4. Операционные и плановые отклонения: факторы, влияющие на пересмотр бюджетов, методика определения отклонений по объемам продаж, продажным ценам, материалам, затратам на оплату труда, ответственность менеджеров за операционные отклонения

Как известно, бюджеты могут пересматриваться. В результате мы имеем дело с показателями трех видов: изначальный бюджет, пересмотренный бюджет, фактическое исполнение бюджета (см. рис. 3.15)

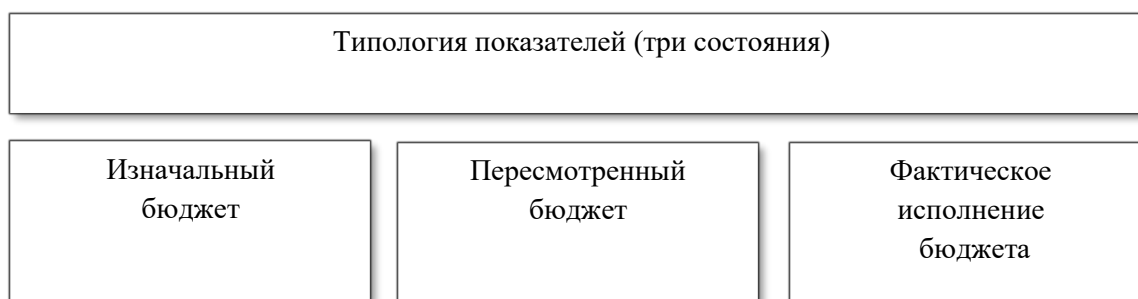


Рис. 3.15. Типы показателей в системе управления эффективностью бизнеса

По итогам все отклонения должны быть разложены на: отклонения, которые возникли в результате пересмотра бюджета (за них не несет ответственность операционный менеджмент); отклонения, за которые несет ответственность операционный менеджмент.

При этом бюджеты часто подвергаются пересмотру. Это происходит вследствие : экономических изменений на рынке, технических изменений (доли рынка могут быть изменены); изменений на рынке материалов (цена материалов); изменений в спецификациях продукта (меняется использование материалов); изменений ставок на оплату труда; изменений показателей времени производства продукта.

Однако если не изменить бюджет, то отклонения, за которые несут ответственность операционные менеджеры будут нереалистичными.

Следовательно, все отклонения в бюджете можно разделить на плановые и операционные (см. рис. 3.16).

Не следует допускать манипуляций при пересмотре бюджета. Если неожиданно меняется рыночная ситуация, целесообразно обратиться к независимым компаниям, чтобы они оценили изменения.

Если меняется цена материалов, необходим бенчмаркинг. Если же меняются показатели использования материалов, то необходим глубокий анализ возможных изменений в спецификациях продукта (в структуре продукта).

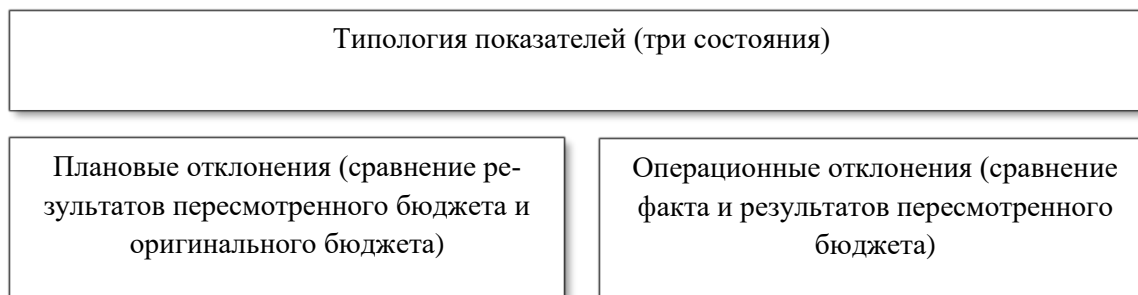


Рис. 3.16. Типы отклонений в системе управления эффективностью бизнеса

Введем обозначения:

r_1 – оригинальный изначальный бюджет

r_2 – пересмотренный бюджет

a – фактические данные

Отклонения по материалам (по цене). Подставляем три варианта цены (см. рис. 3.17). Цена – качественный показатель, поэтому объемные значения при всех вариантах будет фактическим. При этом сам объем q должен быть фактическим еще и потому, что фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж). Отклонения по материалам (по использованию ресурсов). Подставляем три варианта ресурса (см. рис. 3.17).



Рис. 3.17 Плановые и операционные отклонения (часть 1)

Ресурс – количественный показатель, поэтому стоимостные показатели должны быть при всех вариантах плановыми (базисными) При этом сам объем q должен быть фактическим т.к. фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж) и планового объема здесь быть не может. Отклонения по материалам (по использованию ресурсов). Подставляем три варианта ресурса (см. рис. 3.17). Ресурс – количественный показатель, поэтому стоимостные показатели должны быть при всех вариантах плановыми (базисными) При этом сам объем q должен быть фактическим т.к. фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж) и планового объема здесь быть не может.

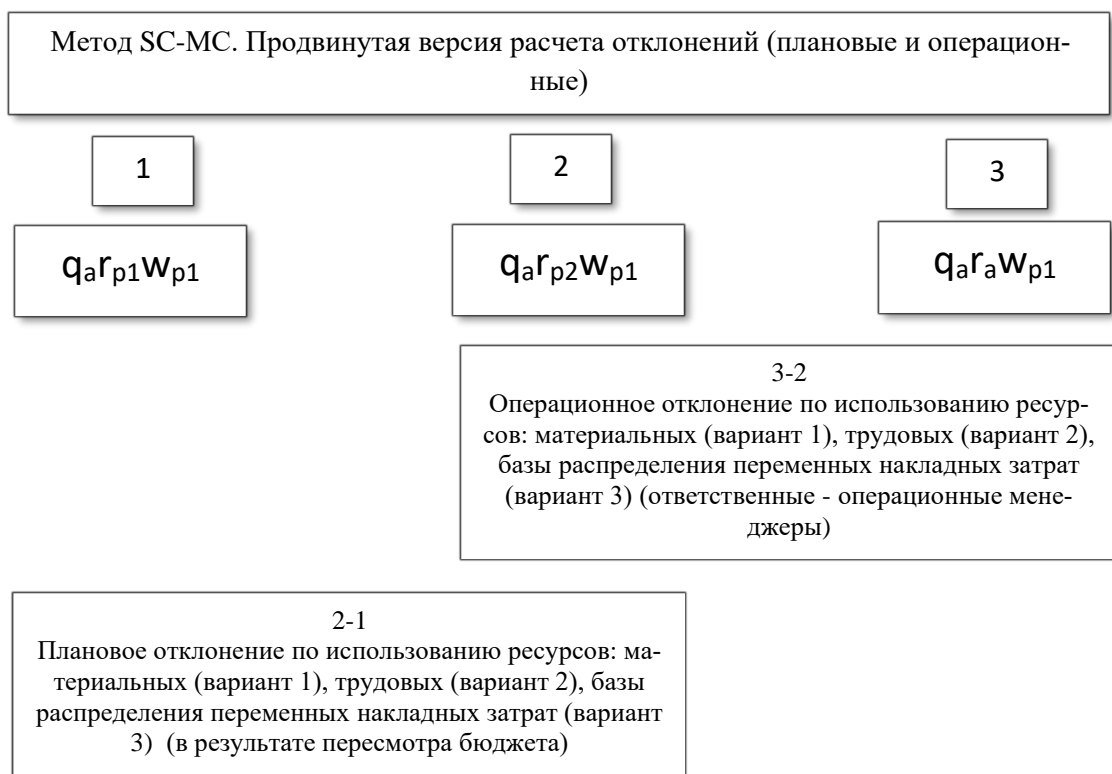


Рис. 3.17 Плановые и операционные отклонения (часть 2)

Отклонения по труду (по уровню затрат). Подставляем три варианта ставок оплаты (см. рис. 3.17). Ставка – качественный показатель, поэтому объемные значения при всех вариантах будет фактическим. При этом сам объем q должен быть фактическим еще и потому, что фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж).

Отклонения по труду (эффективность труда). Подставляем три варианта ресурса (см. рис. 3.17). Ресурс – количественный показатель, поэтому стоимостные показатели должны быть при всех вариантах плановыми (базисными) При этом сам объем q должен быть фактическим т.к. фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж) и планового объема здесь быть не может.

Отклонения по переменным накладным затратам (по ставке переменных накладных затрат). Подставляем три варианта ставок оплаты (см. рис. 3.17). Ставка – качественный показатель, поэтому объемные значения при всех вариантах будет фактическим. При этом сам объем q должен быть фактическим еще и потому, что фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж). Отклонения по переменным накладным затратам (база распределения затрат, как правило, время). Подставляем три варианта ресурса (см. рис. 3.17). Ресурс – количественный показатель, поэтому стоимостные показатели должны быть при всех вариантах плановыми (базисными) При этом сам объем q должен быть фактическим т.к. фактор изменения объема уже подсчитан ранее (отклонение по объему продаж) и планового объема здесь быть не может. Поскольку пересмотр бюджетов осуществляется в большинстве организации, то целесообразно каждое из рассмотренных ранее типов отклонений (структурные сдвиги, по номенклатуре, по выходу и т.д.) разложить на два подвида: операционные отклонения и плановые. Это значительно усложняет проведения управленческого анализа отклонений и требует высокой квалификации специалиста по управлению эффективности бизнеса (рис. 3.18).

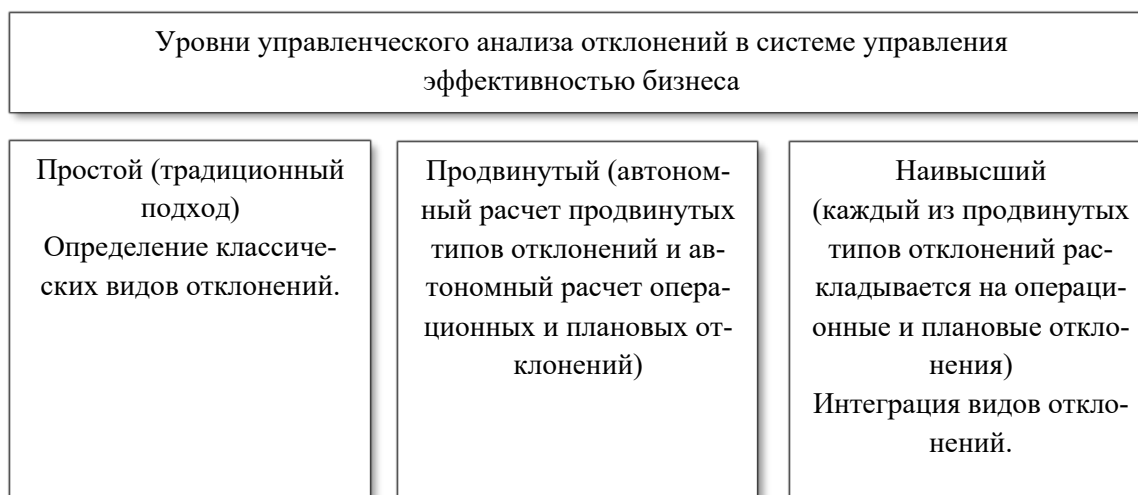


Рис. 3.18. Уровни расчета отклонений в системе управления эффективностью бизнеса

Таким образом, можно выделить три уровня управленческого анализа отклонений в системе управления эффективностью бизнеса: простой (определение классических видов отклонений), продвинутый (автономный расчет продвинутых типов отклонений и автономный расчет операционных и плановых отклонений) и наивысший (каждый из продвинутых типов отклонений раскладывается на операционные и плановые отклонения).

3.5. Методологические и методические проблемы использования нормативного учета затрат SC в быстроменяющейся бизнес-среде

Расчет отклонений – это не только инструмент для анализа исполнения плана. Это и разработка рекомендаций по совершенствованию работы на будущее. Контрольные процедуры оказывают влияние на перспективу.

Отклонения меньше чем 5 % от заданных значений (например нормативных затрат) могут глубоко не анализироваться.

Следует помнить о принципах формирования отчетов с информацией об отклонениях: должны быть индикаторы, поясняющие насколько прибыль увеличилась или сколько ее потеряно; менеджеры должны быть ответственны за отклонения (например, за отклонение в цене материалов начальник ОМТС или в некоторых случаях производственный менеджер).

Возможные контроллинговые действия специалистов по управленческому учету и управлению эффективности бизнеса в случае возникновения неблагоприятных отклонений от заданных параметров (по объему продаж, по цене продаж, по эффективности использования материалов, труда) представлены в таб. 3.1.

Таблица 3.1

Контроллинговые действия специалистов по управлению эффективности бизнеса в случае возникновения отклонений от заданных параметров

Отклонения	Возможные контроллинговые действия
Неблагоприятное отклонение по объему продаж	Снизить цену, что бы увеличить объем продаж (хотя это и неблагоприятно скажется на отклонении по цене
Неблагоприятное отклонение по цене материалов	Рассмотреть возможные варианты, позволяющие снизить цену поставщика. Например, покупка более большими партиями материала означает увеличение скидки.
Неблагоприятное отклонение по эффективности использования материалов	Переобучение рабочей силы, чтобы снизить потери материалов
Неблагоприятное отклонение по эффективности использования труда	Переобучение рабочей силы, чтобы снизить потери времени

Поведенческие проблемы в процессе управлению по отклонениям:

- 1 Менеджеры, которые участвуют в разработке бюджетов часто не являются теми менеджерами, которые несут ответственность за отклонения.
- 2 Цели организации в целом могут не совпадать с персональными стремлениями менеджеров.
- 3 Бюджетный контроль может осуществлять на различных стадиях различными людьми. И действия этих людей могут быть не согласованными.

- 4 Проблемы с мотивацией персонала.
- 5 Менеджеры могут жаловаться, что они слишком заняты, чтобы тратить время на бюджетирование.
- 6 Менеджеры могут жаловаться на то, что план слишком строгий.
- 7 Может отсутствовать координация плана между бюджетными центрами
- 8 Использование бюджетирования на основе фактических результатов прошлого периода может ослабить систему. Все это требует совершенствования бюджетного контроля.
- 9 Менеджеры могут приложить некоторые усилия, чтобы достичь бюджетные цели, при этом не перевыполняя планы.
- 10 Составление формальных бюджетов может стимулировать жесткость и препятствовать гибкости.
- 11 Может отсутствовать связь между стратегией и бюджетированием.
- 12 Могут быть проблемы во взаимодействии между менеджерами.
- 13 Менеджеры стараются полностью израсходовать выделенные им средства и при этом не допустить перерасхода, чтобы их не обвиняли в этом.
- 14 Менеджеры могут посчитать, что ознакомление с отчетами об отклонениях не являются приоритетом в их деятельности (что у них есть и более насущные задачи).
- 15 Менеджеры могут посчитать, что отчеты с отклонениями – это попытка найти в их деятельности недостатки (психологический момент).
- 16 Менеджеры могут не разбираться в терминологии управленческого учета и не понимать отчеты.
- 17 Менеджеры могут иметь ошибочное представление о целях, которые должны достичь. Например, производственный менеджер может сделать слишком большой акцент на качестве продукта (поддержке стандартов качества) не принимая во внимания уровень расходов, которые при этом будут понесены.

18 Если будет понимание того, что система учета затрат имеет недостатки, то менеджеры будут считать бюджетный контроль и его показатели нереалистичными.

19 Информация может быть собрана неоперативно.

20 Бывает так, что менеджер может нести ответственность за отклонения, которые не контролирует.

В современных условиях хозяйствования ученые задаются вопросом как система управления по отклонениям может быть интегрирована например с системой управления качеством TQM (Total Quality Management) или системой «точно в срок».

Обычно анализ отклонений базируется на принципах: все ресурсы должны быть использованы эффективно; достижение уровня нормативных затрат – это цель для менеджера. Однако эти принципы не всегда применимы. Например, в системе «точно в срок» продукт не производится пока нет заказа от покупателя. В идеале не должно быть запасов материалов, НЗП и остатков непроданной продукции. Зато есть еще и зоны ограничения. В этих условиях простои являются ожидаемой величиной, а в нормативном учете простои – неблагоприятное отклонение.

Или известные профессионалам особенности системы управления качеством: ошибок, потерь, исправлений быть не должно; все должно быть сделано сразу и качественно; продукция производится тогда когда есть заказ; постоянные улучшения (принцип kaizen). Это означает постоянный пересмотр стандартов (норм и нормативов). Вместе с тем это сделать сложно. В тоже время идеал недостижим, поскольку «улучшение» - это также процесс постоянный.

Таким образом, все эти правила несовместимы с классическими принципами нормативного учета и анализа отклонений.

Нормативный учет акцентирует внимание на количественных характеристиках игнорируя другие факторы. В тоже время в рамках TQM количественные

показатели – не основные. Считается, что нормативный учет позволяет определить отклонения по эффективности использования ресурсов, найти ответственных. В рамках TQM - трудовые ресурсы рассматриваются с позиции многофункциональных команд, ответственных за завершение части производственного процесса. И эффективность работы таких команд измеряется в терминах «исправление брака», «возврат от покупателей», «количество брака на поздних стадиях». Или, например, нормативный учет акцентирует внимание на неблагоприятных отклонениях по цене материалов (рост цены). В рамках TQM это может рассматриваться с позиции снижения качества (низкие цены на материалы).

Поэтому одновременно использовать TQM и нормативный учет не целесообразно. Нормативы противоречат концепции постоянного совершенствования. Стандарт-костинг лучше использовать в более стабильной среде. Нормирование материалов предполагает исчисление отходов. Целью же TQM является качественная работа без дефектов.

Нормативный учет предполагает индивидуальную ответственность за отклонения. В рамках TQM считается, что весь персонал ответственен за производство и доставку качественного продукта покупателю.

Таким образом, исследование роли нормативного учета в постоянно меняющейся окружающей среде является дискуссионным вопросом.

Нормативный учет лучше использовать в массовом производстве (поскольку в единичном производстве продукт должен соответствовать требованиям покупателя, а покупателю не нужен «стандартный продукт»). Считается, он не применим в компаниях, оказывающих услуги. В производственных компаниях сегодня большая доля накладных затрат. Вместе с тем, традиционный нормативный учет акцентирует больше внимания на нормировании прямых затрат. На практике часто отклонения по накладным затратам детально не рассчитываются и не анализируются. Необходимо больше обращать внимание на эти важные затраты.

Следует также помнить что в современной бизнес-среде переменные затраты трансформируются в постоянные (в краткосрочной перспективе). Это обстоятельство усложняет применение нормативного учета. Сокращение жизненного цикла продукта может привести отказу от использования норм и нормативов. Вместо этого логичнее применять методы ТС и LCC.

В настоящее время менеджерам требуется не ежемесячная, а более оперативная управленческая отчетность. Классический нормативный учет предполагает использование ежемесячных отчетов об отклонениях.

Вместе с тем нормативный управленческого учет и система управления по отклонениям уместно использовать в бюджетировании, при разработке эффективных методов контроля, при реинжиниринге бизнес-процессов, для принятия управленческих решений особенно по новым продуктам, для оценки результативности бизнеса, для ценообразования, улучшения и совершенствования. И следует помнить, что нормативы все еще актуальны для оценки запасов и для составления бухгалтерских проводок (расчет и отражение в учете себестоимости проданной продукции и т.д.

Вопросы для самоконтроля:

- 1 Продвинутая версия расчета отклонений по цене и объему проданной продукции (метод АС).
- 2 Продвинутая схема определения отклонений по цене и по объему продаваемой продукции (Метод МС).
- 3 Продвинутая схема определения отклонений по материалам (метод АС).
- 4 Продвинутая схема определения отклонений по материалам (метод МС).
- 5 Типы показателей в системе управления эффективностью бизнеса.
- 6 Продвинутая версия расчета отклонений (плановые и операционные).

7 Уровни расчета отклонений в системе управления эффективностью бизнеса.

8 Возможные контроллинговые действия специалистов по управлению эффективностью бизнеса в случае возникновения отклонений от заданных параметров представлены.

9 Поведенческие проблемы в процессе управлению по отклонениям.

10 Систем управления качеством TQM (Total Quality Management) и система управления по отклонениям: проблемы взаимодействия.

Задание 1

Компания по производству обуви внедряет элементы управления эффективностью бизнеса затрат на стадии проектирования и производства образцов продукта. Ботинки мужские. Метод крепления – клеевой. Модель 9-357, Размеры 40-45. Фасон – Progress.

На этапе разработки стратегии развития компании предполагается согласование целей и задач подразделений компании. Одной из стратегических задач является разработка новых продуктов.

На предприятии внедряется эффективная система управления эффективностью бизнеса и, в частности, метод нормативного управленческого учета стандарт-костинг. Пересчет норм (на примере материала Хром) представлен в табл. 3.2. Предварительно рассчитанная себестоимость продукта, сгенерированная рынком составила 495 руб.

Вопросы: рассчитайте себестоимость исходя из существующих условий хозяйствования и определите разрывы; опишите алгоритм расчета целевых норм, используемых при производстве обуви материалов.

Исходная информация для определения отклонения по основным видам затрат от целевых значений представлена в табл. 3.3.

Сводный расчет отклонений по всем видам затрат (графы 1-8) представлен в табл. 3.4. Определите отклонения от целевых затрат на оплату труда и переменным накладным затратам (заполните недостающие ячейки таблицы 3.4.)

Таблица 3.2

Расчет средних целевых норм (на примере материала Хром) Ботинки мужские. Метод крепления – клеевой. Модель 9-357

№ п/п	Детали модели	Материал	Кол-во резачков на пару	Кол-во штук на пару	Целевой ростовочный ассортимент (на 100 пар), пар						Средне-взвешенная чистая площадь, дм ²	Использование материалов	Целевая норма-брутто, дм ²	П.п.	Коэф. укладываемости	Цена средняя	Сумма	
					10	20	25	25	15	5								
					Нормы чистых площадей деталей (целевые нормы-нетто), дм ² на пару обуви (на размеры 40-45)													
А	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
	Детали верха																	
1	Союзка	эластичная кожа Дебют, сорт II	1	2	8,86	9,22	9,60	9,98	10,36	10,74								
2	Обсоюзка единая		2	2	5,22	5,42	5,58	5,76	5,96	6,14								
3	Берец наружный		2	2	3,28	3,40	3,52	3,64	3,70	3,90								
4	Берец внутренний		2	2	3,66	3,80	3,94	4,10	4,24	4,40								
5	Штаферка		2	2	1,14	1,18	1,24	1,28	1,32	1,38								
6	Клапан		2 (6)	2	0,68	0,68	0,70	0,70	0,72	0,72								
7	Профилирующий шаблон		1	2	-	-	-	-	-	-	-							
	Итого хром III сорт				22,84	23,7	24,58	25,46	26,3	27,28	24,84	70,7 %	35,13					
	Детали подкладки																	
1	Берец наружный	Мех натуральный, сорт I	2	2	6,82	7,10	7,36	7,66	7,94	8,24								
2	Берец внутренний		2	2	3,70	3,86	4,02	4,18	4,34	4,50								
3	Союзка		2	2	3,04	3,16	3,28	3,40	3,52	3,66								
4	Стелька единая		2	2	3,98	4,14	4,3	4,46	4,62	4,8								
	Итого				17,54	18,26	18,96	19,7	20,42	21,2	19,19	72,0 %	26,65					
	Детали межподкладки																	
1	Союзка	Jersi 270	1	2	8,34	8,68	9,04	9,38	9,74	10,12								
2	Обсоюзка единая		1	2	4,03	4,17	4,31	4,39	4,63	4,79								
	Итого материала Jersi 270				12,37	12,85	13,35	13,77	14,37	14,91	13,49	66 %	20,44					
3	Берец наружный	Бязь Tela 051 E	1	2	2,92	3,04	3,14	3,26	3,38	3,50								
4	Берец внутренний		1	2	3,22	3,34	3,48	3,60	3,74	3,88								
	Итого материала бязь				6,14	6,38	6,62	6,86	7,12	7,38	6,70	71 %	9,44					
	Детали низа																	
1	Подощва Progress (аутсортинг)	ТЭП		2	-	-	-	-	-	-	-	-	-					
2	Основная стелька (целевые нормы на фасон)	Картон СЦМ	1	2	3,76	3,92	4,08	4,24	4,42	4,58	4,13	76,8%	5,38					
3	Полустелька (целевые нормы на фасон)	Картон Бартолли	1	2	3,52	3,68	3,79	3,85	4,04	4,18	3,81	61 %	6,2					

Продолжение таблицы 3.1

А	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
4	Простилка на 2 размера	ББ-32	1	2	1,7	1,7	1,7	1,9	1,9	1,9	1,79	84 %	2,1	-	-	0,16	
5	Подносок (целевые нормы на модель)	Neotex 2/OP	2	2	1,52	1,52	1,64	1,64	1,76	1,76	1,63	76 %	2,14	-	-	2,08	
6	Вкладная стелька (целевые нормы на фасон)	Картон СОП	1	2	3,72	3,88	4,02	4,19	4,36	4,5	4,08	77 %	5,3	-	-	0,62	
7	Каркас под союзку	Картон хром эрзац	-	2	3,84	3,84	3,84	4,06	4,06	4,06	3,94	70 %	5,6	-	-	0,25	
8	Каркас под голенище (на фасон) на 2 размера		-	2	4,2	4,2	4,2	4,4	4,4	4,4	4,29	65 %	6,6	-	-	0,26	
9	Задник (аутсортинг)	Термопластичный	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,60	
	Вспомогательные материалы																
	Зарплата с отчислениями																
	Всего дефинитивных прямых затрат																

* площадь параллелограмма в котором расположены в определенном порядке, т.е. по системе детали. Для определения коэффициента укладываемости чистую площадь обуви 42-го размера делят на площадь параллелограмма

Примечание: Поставщики предлагают материал I, II, III, IV сортов по единым ценам за метр независимо от сорта. Следовательно средняя цена материала не меняется.

Таблица 3.3

Исходная информация для определения отклонения по основным видам затрат

Продукты	Нормативные затраты				Фактические затраты				
	Объем произ-водства	Кол-во ре-сурса на единицу продукта	Стоимость единицы ресурса	Затраты в смете (бюджете)	Объем произ-водства	Кол-во ре-сурса на весь объем	в т.ч.	Стоимость единицы ресурса	Затраты фак-тические
							Кол-во ре-сурса на ед. продукта		
Q_p	r_p	W_p	$Q_p r_p W_p$	Q_a	$Q_a r_a$	r_a	W_a	$Q_a r_a W_a$	
Материалы / ед. изм.	ед.	метр	ден. ед.	ден. ед.	ед.	метр	метр		
продукт А	1200	4	20	96000	1000	4200	4,2		
продукт Б	1400	6	20	168000	1500	8700	5,8		
Итого				264000					
Труд / ед. изм.	ед.	час	ден. ед.	ден. ед.	ед.	час	час	ден. ед.	ден. ед.
продукт А	1200	2	30	72000	1000	1800	1,8	31	55800
продукт Б	1400	3	30	126000	1500	4800	3,2	32	153600
Итого				198000					209400
Переменные накладные рас-ходы / ед. измер	ед.	маш. час	ден. ед.	ден. ед.	ед.	маш. час	маш. час	ден. ед.	ден. ед.
продукт А	1200	2	10	24000	1000	2300	2,3	14	32200
продукт Б	1400	4	10	56000	1500	5400	3,6	14	75600
Итого				80000					107800
Всего переменные затраты				542000					317200
Постоянные накладные рас-ходы / ед. изм.	ед. за год	маш. час	ден. ед.	ден. ед. за год	ед. за год				ден. ед. за год
продукт А	14400	2	8	230400	12400				
продукт Б	16800	4	8	537600	15600				
Итого				768000					780000

Таблица 3.4

Сводный расчет отклонений по всем видам затрат (графы 1-8)

Продукты	Приобретено материалов (фактические затраты)	Приобретено материалов (плановые затраты на фактический объем приобретения)	Отклонение по цене материалов	Информация для расчета отклонений в процессе производства				Отклонение по запасам материалов		
				Затраты в смете (бюджете)	Затраты по дебету счета "Основное производство"	Расчетная графа	Затраты фактические			
				2-1	QpΓpWp	QaΓpWp	QaΓaWp			QaΓaWa
А	1	2	3	4	5	6	7	8		
Материалы										
продукт А					80000	84000				
продукт Б					180000	174000				
Итого	306000	300000	6000		260000	258000			-40000	Н
Труд										
продукт А					60000					
продукт Б					135000					
Итого					195000					
Переменные накладные расходы										
продукт А					20000					
продукт Б					60000					
Итого					80000					
Всего переменные					535000					
Итого										

Задание 2

Небольшая успешная компания «Омега» выпускает один вид продукции, который пользуется большим спросом. Компания постепенно накапливала и использовала собственные источники финансирования не нуждаясь при этом в кредитах. Вместе с тем, топ менеджменту требуется информация, для управления эффективностью бизнеса. В частности, необходима информация о продвинутых отклонениях от целевых показателей и о финансовых измерителях.

Компания использует показатели финансовых результатов, рассчитываем в рамках классического метода АС (absorption costing), однако рассматривает возможность применения альтернативных показателей, например contribution.

Для расчета отклонений (в кейсе представлен фрагмент системы управления отклонениями на примере отклонений по цене и объему проданной продукции) и финансовых измерителей используется следующая плановая и фактическая информация:

Плановый процент маржи валовой прибыли (Gross profit margin) составляет 30 %

Плановый показатель валовой прибыли (Gross profit) – 84000 долл.

Впоследствии стало понятно, что базовые плановые показатели необходимо пересмотреть: в частности, оптимальный объем продаж должен был составить 31000 ед. (пересмотр бюджета) при цене в 11 долл. (пересмотр бюджета).

Фактический показатель Gross profit margin составляет 37,5 %

Фактическая Gross profit per unit оказалась выше в 1,5 раза первоначального планового значения.

Благоприятные плановые отклонения по объему проданной продукции (Sales volume planning variance (F)) составили 9000 долл.

Благоприятные операционные отклонения по объему проданной продукции Sales volume operational variance (F) составили 3000 долл.

Дополнительно представлены следующие показатели (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Дополнительные показатели

Показатели	Изначально плановые	Фактические
административные расходы, долл.	16000	24000
доля переменных затрат в совокупных затратах, %%	60	70
cost of capital (Imputed interest), %%	15	15
asset turnover	0,64	0,8
Сумма всех активов	475000	520000
Current ratio	1	2

Требуется:

а) Определить плановые отклонения по цене проданной продукции (selling price planning variance (F/A)) и операционные отклонения по цене проданной продукции selling price operational variance (F/A), с использованием показателя результативности - gross profit.

б) Определить на основе фактических и изначально плановых данных показатели:

- операционный рычаг (operating gearing)
- остаточный доход (residual income (RI))
- соотношение собственного и заемного капитала (gearing)

и проанализировать изменения в показателях и изменений в балансе

с) Исследовать проблемы расчета показателей период оплаты дебиторской задолженности (receivable payment period) и период оборачиваемости запасов the inventory turnover period и рассмотреть альтернативные формулы расчета

Задание 3

Компания занимается производством блуз. Производственный процесс основан на методике «точно в срок», где запасы приобретаются и вводятся в производство точно в тот момент, когда в них возникает необходимость. По завершению производственного цикла готовая продукция отгружается на склад готовой продукции, где происходит ее расфасовка и упаковка по заказам клиентов.

Плановые объемы деятельности, цены продажи и прямые расходы на материалы представлены в табл. 3.6.

Таблица 3.6

Плановые объемы деятельности, цены продажи и прямые расходы на материалы

Продукты	Количество продаж ед.	Цена ед.	Материалы		
			Основные материалы		Вспомогательный материал (декор и фурнитура)
			Основная ткань Т1	Клеевая ткань Т2	
Блуза Х1	5000	22 долл.	1,2 метра на ед., цена 6 долл. за метр	0,2 метра на ед., цена 4 долл. за метр	3 долл. на ед.
Блуза Х2	2500	15 долл.	0,8 метра на ед., цена 8 долл. за метр	–	2 долл. на ед.

Все прочие плановые затраты компании (заработная плата рабочих, амортизация оборудования, освещение и отопление, административные расходы) в сумме 50000 долл. являются постоянными. Они рассматриваются как операционные затраты, которые несет компания для трансформации материалов в приток денежных средств.

Для производства продукта Х1 используются два вида основных материалов: основная кань и клеевая ткань. Средний расход материалов

представлен с учетом размерно-ростовочного ассортимента. Это обстоятельство и другие факторы могут вызвать структурные сдвиги и привести к отклонениям по структуре материалов.

Фактические объемы деятельности, цены продажи и прямые расходы на материалы представлены в таблице 3.7

Таблица 3.7

Фактические объемы деятельности, цены продажи и прямые расходы на материалы

Продукты	Количество продаж ед.	Цена ед.	Материалы		
			Основные материалы		Вспомогательный материал (декор и фурнитура)
			Основная ткань Т1	Клеевая ткань Т2	
Блуза X1	5300	20 долл.	5830 м. на весь объем, цена 5,8 долл. за метр	0,25 метра на ед., цена 4,4 долл. за метр	3 долл. на ед.
Блуза X2	2300	16 долл.	1840 м. на весь объем., цена 8 долл. за метр	–	2 долл. на ед.

Фактические операционные затраты составили 48000 долл.

Требуется:

а) Разложить отклонение фактической и плановой прибыли, определить все виды отклонений:

- по продуктам X1 и X2 (sales price, sales quantity, sales mix);
- по основным материалам (price variance, mix variance, yield variance);
- по вспомогательным материалам (декору, фурнитуре);
- по операционным затратам.

Определять отклонения следует согласно схеме, представленной далее.

Прибыль плановая
Вид отклонения

	Благоприятное отклонение, F (+)	Неблагоприятное отклонение, A (-)
Продукт X1 по цене		
Продукт X2 по цене		
Продукт X1 sales mix		
Продукт X2 sales mix		
Продукт X1 sales quantity		
Продукт X2 sales quantity		
Продукт X1, материал T1, price		
Продукт X1, материал T1, mix variance		
Продукт X1, материал T1, yield variance*		
Продукт X1, материал T2, price		
Продукт X1, материал T2, mix variance		
Продукт X1, материал T2, yield variance*		
Продукт X1, декор, фурнитура (по стоимости)	–	–
Продукт X2, материал T1, price	–	–
Продукт X2, материал T1, mix variance	–	–
Продукт X2, материал T1, yield variance	–	–
Продукт X2, декор, фурнитура (по стоимости)	–	–
Операционные затраты		
Прибыль фактическая		

б) Если предположить, что бюджетные показатели количества проданной продукции и цены могли быть пересмотрены

Продукты	Количество продаж ед.	Цена ед.
Блуза X1	5200	21 долл.
Блуза X2	2200	14 долл.

Рассчитайте операционные и плановые отклонения по цене продажи по продукту X1 и операционные и плановые отклонения по объему продажи по продукту X2. Поясните причины пересмотра бюджетов компаний.

Примечание: структурные сдвиги в продаже продукции не рассчитываются.

с) Подискутируйте о проблемах использования SC в современных условиях хозяйствования. Определить достоинства и недостатки SC. Возможно ли полноценно интегрировать методы SC и ИТ?

Тесты

Пример теста с ответом.

Следующие утверждения верны в отношении отклонений от заданных параметров

(1) Фактическая прибыль = Плановая прибыль + благоприятные отклонения по объему и продажной цене продукта – неблагоприятные отклонения по объему и продажной цене продукта – благоприятные отклонения по всем видам затрат + неблагоприятные отклонения по всем видам затрат

(2) При наличии простоев для расчета отклонения эффективности использования ресурсов (базы распределения затрат) по переменным накладным затратам используется формула: разница между совокупными фактически израсходованными часами без учета времени простоев и плановым временем работы, приходящимся на фактический объем деятельности, умноженная на плановую ставку (стоимость единицы времени)

(3) Общее отклонение по материалам равно сумме отклонений: отклонения по номенклатуре материалов по всем материалам, отклонение по выходу по всем материалам и отклонение по эффективности использования материалов по всем материалам.

А только 1 и 2

В только 2

С только 3

D только 2 и 3

Ответ: только 2.

Следующая ситуация относится к вопросам 1-4

Компания выпускает два вида продукта. При этом используется метод marginal costing. Переменные накладные затраты отсутствуют. Общее отклонение по прибыли в целом по компании неблагоприятное и составило 140 долл. Информация по продажам продуктов:

Продукты	Объем, ед (план)	Цена, долл. (план)	Объем, ед. (факт)
Продукт А	120	20	100
Продукт В	80	10	120

Фактические цены реализации продуктов совпадают с плановыми.

При производстве продукта А используются два вида материалов. При производстве продукта В используется один вид материала

Информация о плановых затратах на производство продуктов:

Показатели	Значения
Продукт А	
- Цена за квадратный метр материала № 1, долл.	2
- Норма материала № 2 на единицу продукта А, кв. м.	1
- Цена за квадратный метр материала № 1, долл.	4
- Время производства продукта А, час	0,4
- Стоимость часа работы, долл.	10
Продукт В	
- Норма материала на единицу продукта В, кв. м.	2
- Цена за квадратный метр материала, долл.	2
- Время производства продукта В, час	0,2
- Стоимость часа работы, долл.	10
Совокупные плановые постоянные затраты компании, долл.	540

Фактический расход материала № 1 для производства продукта А составил 280 кв. м., материала № 2 – 150 кв. м. Общее время производства продукта А – 40 час.

Фактические показатели по продукту В: Фактический расход материала составил 240 кв. м., общее время производства продукта А – 24 час.

Фактические цены материалов и стоимость часа работы, долл. по продуктам А и В совпадают с плановыми.

Тест 1.

Идеальный размер использования материала 1 для производства продукта А составляет 2,4 квадратных метра, однако при раскрое материала лишь 80% площади может быть использовано для производства составных частей продукта А. Определите отклонение по номенклатуре по продукту А:

По материалу 1 _____

По материалу 2 _____

Тест 2.

Определите отклонение по выходу (material yield variance) при помощи индивидуального метода расчета. Следует учитывать исходные данные предыдущего задания.

По материалу 1 _____

По материалу 2 _____

В целом по двум материалам _____

Тест 3.

Определите отклонение по структурным сдвигам. Следует учитывать исходные данные предыдущего задания.

По продукту А _____

По продукту В _____

Тест 4.

Определите отклонение по постоянным затратам. Следует учитывать исходные данные предыдущего задания.

Отклонения _____

Благоприятные / неблагоприятные _____

Следующая ситуация относится к вопросам 5-7

Компания «Альфа» в марте месяце планирует произвести 8 партий нового продукта (в каждой партии 50 ед. продукта). По расчетам при производстве 8-й партии компания достигнет точки кривой обучения и время производства этой партии будет рассматриваться как норматив для всех следующих партий в апреле. Ожидаемая процентная ставка кривой обучения составляет 85 %. Показатель кривой обучения b равен $-0,2345$. Изготовление первой партии продукта занимает 4,2 часа.

В апреле месяце план производства составляет 9 партий. Общие плановые затраты на оплату труда составили 9000 долл. Фактически было произведено 10 партий. Фактическое время производства всех партий с учетом оплачиваемых простоев составило 1075 часов. Простои за месяц – 25 часов. Фактические затраты на оплату труда составили 11825 долл.

Тест 5.

Определите отклонение по эффективности использования труда (labour efficiency variance) в апреле месяце.

A 1000 долл. (A)

B 250 долл. (F)

C 500 долл. (A)

D 750 долл. (F)

Тест 6.

В конце апреля был пересмотрен бюджет. В мае месяце план производства составляет 11 партий. Общие плановые затраты на оплату труда составили 13200 долл., при этом нормативное время производства единицы продукта не изменилось. Фактические показатели в мае не изменились (они полностью соответствуют фактическим показателям апреля)

Определите operational variance и planning variance по уровню затрат на оплату труда (по стоимости часа работы) в мае. В скобках укажите благоприятное (F) или неблагоприятное (A) отклонение.

Операционное отклонение (operational variance) _____

Плановое отклонение (planning variance) _____

Тест 7.

Производственные менеджеры несут полную, либо солидарную ответственность:

(1) За неблагоприятные отклонение по стоимости часа работы (labour rate variance) в случае, если есть сверхурочное время.

(2) За неблагоприятные отклонения по эффективности использования труда (labour efficiency planning variance)

(3) За неблагоприятные отклонения по объему продаж, которые возникли в результате простоев в производстве из-за проблем с доставкой материалов

A 1 только

B 2 и 3 только

C 1,2,3

D 1 и 3 только

Тест 8.

Что из нижеперечисленного в меньшей степени является причиной, по которой нормативные расходы не могут быть легко включены в состав услуг по перевозкам и услуг по сбыту.

A Трудность в измерении времени труда.

B Незначительность переменных затрат.

C Сложно определить нормативное изделие для калькуляции.

D Метод нормативного калькулирования применяется только по отношению к обрабатывающей промышленности.

Тест 9.

Следующие утверждения были сделаны о применении нормативного метода учета затрат

(1) Нормативный метод учета затрат совместим с подходом комплексного и системного управления.

(2) Нормативный метод учета затрат реже используется в промышленности в условиях быстро меняющейся окружающей среды.

Какое(ие) из приведенных утверждений является/ являются правильными?

A Только 1

B Только 2

C ни 1, ни 2

D и 1, и 2

Тест. 10.

Компания продает два продукта А и В. Продукт А продается за 40 долларов за единицу и получает валовую прибыль 15 долларов за единицу, что

составляет 30% от продажной цены. Продукт В, новый продукт, продается по цене 60 долларов за единицу и валовая прибыль составляет всего 12 долл. за единицу, что составляет 15 % от продажной цены. Запланированные продажи 6000 единиц А и 4000 единиц В.

Однако внезапная отмена рекламной кампании для Продукта В означала, что продажи продукта были значительно ниже бюджета, и чтобы сохранить уровень продаж, были снижены цены для этого продукта. Продажи А произвелись в соответствии с бюджетом.

Какую из следующих отклонений продаж вы бы ожидали получить за период?

А Отклонение по структурным сдвигам

В Отклонение по цене продажи

С Отклонение по количеству продаж без учета влияния структурных сдвигов

D Отклонение по объему продаж

Список сокращений

G - совокупный финансовый результат (gain)

e – валовая прибыль на единицу по методу AC (gross earnings, gross profit)

B – общее количество приобретенных (закупленных, а не использованных в производстве) материалов (buying)

q - количество проданной продукции (quantity)

q_p – плановое количество проданной продукции (quantity)

q_a – фактическое количество проданной продукции (quantity)

p – цена продажи на единицу (price)

p_p – плановая цена продажи на единицу (price)

p_a – фактическая цена продажи на единицу (price)

r – ресурс на единицу продукции (материалы, труд в часах и т.д.) (resource)

r_p – плановый ресурс на единицу продукции (материалы, труд в часах и т.д.) (resource)

r_a – фактический ресурс на единицу продукции (материалы, труд в часах и т.д.) (resource)

w – стоимость единицы ресурса (стоимость кг. материала, стоимость часа работы, база распределения на ед. продукта и т.д.) (worth)

w_p – плановая стоимость единицы ресурса (стоимость кг. материала, стоимость часа работы, база распределения на ед. продукта и т.д.) (worth)

w_a – фактическая стоимость единицы ресурса (стоимость кг. материала, стоимость часа работы, база распределения на ед. продукта и т.д.) (worth)

v – удельные переменные затраты

C – совокупный маржинальный доход (contribution) по методу МС

c – удельный маржинальный доход = $p-v$ (contribution per unit) по методу МС

c_p – плановый удельный маржинальный доход = $p-v$ (contribution per unit) по методу МС

c_a – фактический удельный маржинальный доход = $p-v$ (contribution per unit) по методу МС

F - совокупные постоянные затраты (fixed costs)

f – удельные постоянные затраты (fixed costs per unit)

A – совокупные административные затраты и затраты на продажу

o – удельные постоянные производственные накладные затраты (fixed production overheads per unit)

m – удельные переменные материальные затраты (materials per unit)

l – удельные переменные затраты на оплату труда (labour per unit)

o – удельные переменные производственные накладные затраты
(variable production overheads per unit)

M – переменные материальные затраты (materials)

L – переменные затраты на оплату труда (labour)

O – переменные производственные накладные затраты (variable
production overheads).

4. СОВРЕМЕННЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ ДЛЯ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА

4.1. Системы обработки транзакций, управленческие и исполнительные информационные системы

Системы обработки транзакций TPS. Характеристика систем обработки транзакций TPS: контролируемая обработка данных; отсутствие эксплуатационной гибкости (обработка транзакций осуществляется одним тем же способом невзирая на пользователя или время); оперативное реагирование: надежность.

Типы систем обработки транзакций TPS для целей управления эффективностью бизнеса представлены на рис. 4.1.

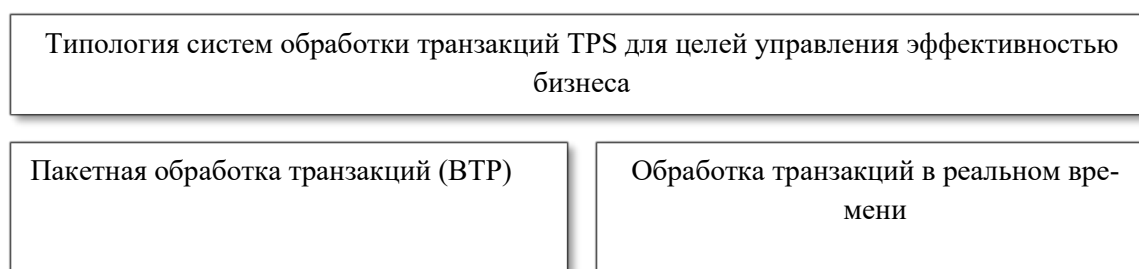


Рис. 4.1. Типы систем обработки транзакций TPS для целей управления эффективностью бизнеса

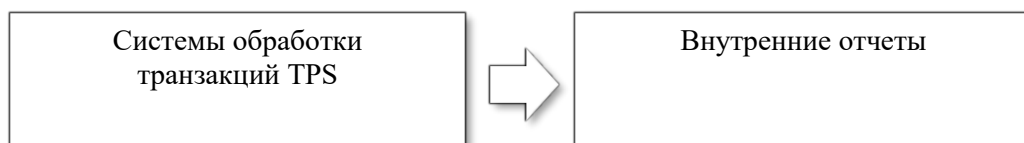
Первый тип - пакетная обработка транзакций (BTP) Batch transaction processing. Транзакции группируются и затем обрабатываются. Пример – подтверждение чека банком за 3 рабочих дня.

Второй тип - обработка транзакций в реальном времени (Real time transaction processing (RTTP)). Немедленная обработка данных. Пример – резервирование продукта для клиента.

Управленческие информационные системы (Management information systems (MIS)) – системы перевода данных из различных внутренних источников в информацию. Пример – отображение информации в сводных управленческих отчетах, которая позволяет принимать решения .

Взаимосвязь системы обработки транзакций TPS с внутренней отчетностью для целей управления эффективностью бизнеса представлена на рис. 4.2.

Исполнительные информационные системы EIS (Executive information systems) - системы, создающие обобщенную вычислительную и коммуникационную среду для топ-менеджеров в целях поддержки стратегических решений. Это систематизация стратегически важной информации из MIS (внутренние источники)), из внешних источников и представление в виде графиков, панелей с данными и т.д.



Управленческие информационные системы (MIS) извлекают, резюмируют данные из TPS и периодически (ежемесячно, еженедельно, ежеквартально) формируют отчеты для менеджеров

Рис. 4.2. Взаимосвязь системы обработки транзакций TPS с внутренней отчетностью для целей управления эффективностью бизнеса

Взаимосвязь систем обработки транзакций TPS, управленческих информационных систем MIS и исполнительных информационных систем EIS представлена на рис. 4.3.

Исполнительные системы планирования ресурсов (Executive resource planning systems (ERP systems)) - модульные программные пакеты,

предназначенные для интеграции ключевых процессов в организации таким образом, чтобы единая система могла обслуживать информационные потребности во всех функциональных областях.

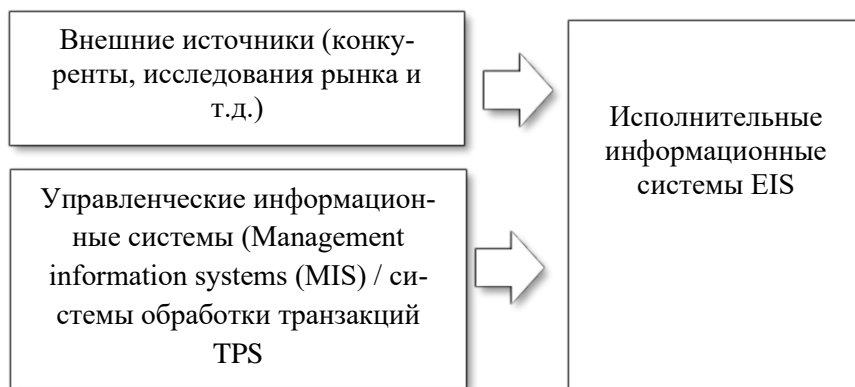


Рис. 4.3. Взаимосвязь систем обработки транзакций TPS, управленче- ских информационных систем MIS и исполнительных информационных систем EIS

Ключевой момент, необходимый для ERP системы, которая обеспечи- вает бизнес аналитической информацией – это хранилище данных. В базе данных содержатся вся информация. Все интегрировано. Все работает в ре- альном времени.

Преимущества ERP систем: индивидуальный доступ через терминалы к системе на центральном сервере; обеспечивает сервисную поддержку для принятия решений; во многих случаях устанавливает связи с поставщиками и покупателями (заказы, счета); интеграция функций (производства, учет, продажа); координация всех видов деятельности в рамках единого плана; стандартизация информации, единый понятийный аппарат, терминология ; большие возможности по развитию (больше покупателей, больше поставщи- ков и т.д.).

При этом, системы бывают: закрытыми (нет связи с окружающей средой, пример – химическая реакция в лаборатории) и открытыми (взаимосвязь с внешней средой, все социальные системы, включая бизнес – открытые системы).

4.2. Источники формирования информации (первичные и вторичные данные), затраты на ее сбор и ограничения в использовании

Контроль осуществляется на основе информации из внутренних источников, которую можно получить при помощи обратной связи (feedback). Например, контроль отклонений.

Feedback – это информация, генерируемая внутри компании путем измерения результатов системы (на выходе)

Информация о вознаграждении работников – информация о затратах, налогах, об оттоках денежных средств.

Информация о запасах – причины почему медленно реализуется непроданная продукция (возможны действия конкурентов), возможны проблемы с качеством этих запасов, что влияет на репутацию и на спрос, возможно продукт находится на последней стадии жизненного цикла и его производство следует прекращать.

Информация о покупателях также важна для контроля (дебиторская задолженность и т.д.)

Внутренние источники информации: финансовый учет и системы, близкие к нему (проводки, кассовые книги, журналы, складские документы, информация о скорости складских операций, качество работы поставщиков и т.д.); информация о персонале; информация производственных подразделений (мощность, НЗП, время переналадки и т.д.); время операций, направленных на удовлетворение потребностей покупателей.

Контрольные процедуры за формированием внутренней информации в стандартной, обычной отчетности.

1. Необходимо провести анализ безубыточности (затраты на подготовку и эффект от составления отчета, т.е. полезность при принятии решений).

2. Необходимо провести процесс пробной подготовки, подготовить прототип отчета и определить все ли требования пользователей учтены.

3. Согласовать формат отчета, чтобы убедиться, что отчетность является достоверной и вероятность неверного толкования сведена к минимуму

4. Определить составителя отчета.

5. Описать ограничения в деятельности, которая может быть осуществлена на основе информации отчета.

6. Периодически оценивать полезность информации в отчете.

Также необходимо провести анализ безубыточности (затраты на подготовку и эффект от составления отчета, т.е. полезность при принятии решений), убедиться, что такая информация не существует уже в других отчетах, что информация релевантная и определен составитель отчета, что составители отчета имеют доступ к свежей, актуальной информации.

Контрольные процедуры за распространением внутренней информации (стандартная отчетность):

- какие стандартные отчеты должны быть составлены и когда (например, отчет по исполнению бюджета подразделения Y за месяц XX);

- установить формат стандартной отчетности;

- установить кто получатель стандартной отчетности;

- определить информацию, относящуюся к категории конфиденциальной;

- решить следует ли дробить отчеты (если там есть конфиденциальная информация).

Затраты на сбор внутренней информации.

Прямые затраты на сбор информации (Direct datacapture) – кодирование в производстве, сканирование в торговых сетях, затраты времени сотрудника, затраченного на заполнение табелей учета рабочего времени, потраченное время помощников и т.д.

Затраты на обработку (Processing) – например, труда и зарплаты рассчитывает затраты на оплату труда

Затраты на неэффективное использование информации (Inefficient use of information) - собранная, но не использованная информация, затраты на слишком широкое распространение информации (чем это необходимо), сбор одного типа информации несколькими методами, дублирование.

Внешние источники информации (они больше связаны со стратегическим и тактическим планированием, чем с оперативным): налоговое законодательство; законодательство о безопасности труда: исследования и научные разработки компаний конкурентов, правительства; информация о потенциальных клиентах; информация о поставщиках (цены, технологии, оперативная информация о своей производственной деятельности, предоставляемая самими поставщиками): интернет.

Внешние источники данных: первичные данные (исследования рынка, например); вторичные данные (статистические данные).

Преимущества использования вторичных данных: экономия времени и денег (может не проводится сбор первичных данных); может сфокусировать внимание на основной проблеме; сориентировать, показывая прошлые методы исследования для сбора первичных данных; Может помочь определить параметры выборки (целевые переменные и т.д.); После проведенного поиска первичных данных предоставить информацию о проведенных

предыдущих исследованиях для сравнения; недостатки использования вторичных данных; возможная не релевантность данных; затраты (пусть и незначительные); данные могут быть не полезны в отношении конкретного продукта, услуги; данные могут быть не точными и предвзятыми.

Затраты на сбор внешних данных.

Прямые затраты на исследования (Direct search costs) – маркетинговые исследования, подписка на электронные базы данных и т.д.

Косвенные затраты доступа (Management costs) – время менеджеров на поиск полезной и не полезной информации, чрезмерное время потраченное на поиск информации, затраты на мнимую точность.

Управленческие затраты (Direct search costs) – затраты на отражение, обработку, распространение внешней информации, затраты на чрезмерную обработку и т.д.

Инфраструктурные затраты (Infrastructure costs) – поддержка компьютерных сетей для целей усиления интернет-поиска.

Польза от сбора внешних данных: высокое качество принятых решений; снижение риска и неопределенности; оперативная реакция на изменения в окружающей среде в плане улучшения своей деятельности.

Ограничения внешних данных: качество данных не может быть гарантировано.

Вопросы для самоконтроля:

1. Типы систем обработки транзакций TPS для целей управления эффективностью бизнеса.
2. Управленческие информационные системы (Management information systems (MIS)).
3. Взаимосвязь системы обработки транзакций TPS с внутренней отчетностью для целей управления эффективностью бизнеса.

4. Взаимосвязь систем обработки транзакций TPS, управленческих информационных систем MIS и исполнительных информационных систем EIS
5. Внутренние источники информации.
6. Контрольные процедуры за формированием внутренней информации в стандартной, обычной отчетности.
7. Затраты на сбор внутренней информации.
8. Внешние источники данных.
9. Внешние источники информации.
10. Затраты на сбор внешних данных.

Задание

Специалисты по управленческому учету и управлению эффективностью бизнеса производственной компании «Дельта», понимая, что точная информация о переменных и постоянных затратах необходима для принятия управленческих решений использовали регрессионный анализ накладных расходов. Для этого определили объемы производства и скорректированную величину накладных расходов. Под корректировкой накладных расходов следует понимать вычитание из общей суммы статей накладных затрат, которые можно с полной уверенностью отнести к переменным (электроэнергия для работы оборудования) или постоянным (амортизация оборудования линейным способом). Таким образом с скорректированные накладные расходы – расходы, которые сложно отнести к переменным или постоянным (например, затраты на ремонт оборудования), тыс. долл. Специалистами управленческого учета и управления эффективностью бизнеса были собраны данные за 5 периодов. Данные, необходимые для проведения регрессионного анализа представлены в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Данные для обработки за 5 периодов

Периоды	X^2	XY	Y^2
1	122500	122500	122500
2	57600	63360	69696
3	70225	98315	137641
4	36100	43320	51984
5	176400	158760	142884
Итого	462825	486255	524705

Однако в процессе регрессионного анализа выяснилось, что необходимо исключить один из периодов по причине резкого одноразового прироста затрат. Для помощи в расчетах представлена таблица с вариантами исключения периодов (см. табл. 4.2).

Таблица 4.2

Варианты исключения периодов

Исключение периода		X	Y	X^2	XY	Y^2
Исключен период 1	Итого по периодам 2,3,4,5	1115	1241	340325	363755	402205
Исключен период 2	Итого по периодам 1,3,4,5	1225	1327	405225	422895	455009
Исключен период 3	Итого по периодам 1,2,4,5	1200	1220	392600	387940	387064
Исключен период 4	Итого по периодам 1,2,3,5	1275	1363	426725	442935	472721
Исключен период 5	Итого по периодам 1,2,3,4	1045	1213	286425	327495	381821

Исключите один из периодов из расчета, определите постоянные затраты как элемент линейного уравнения затрат, определенного методом наименьших квадратов.

Тесты

Тест 1.

Следующие утверждения верны в отношении источников управленческой информации

(1) EIS - системы перевода данных из различных внутренних источников в информацию

(2) ERP- системы, создающие обобщенную вычислительную и коммуникационную среду из внутренних и внешних источников

(3) MIS - модульные программные пакеты, предназначенные для интеграции ключевых процессов в организации таким образом, чтобы единая система могла обслуживать информационные потребности во всех функциональных областях

(4) Feedback это информация, формируемая внутри организации путем измерения результатов деятельности системы

A 1 и 2 только

B 2 только

C 4 только

D 2 и 3 только

Тест 2.

Какой из следующих терминов используется для описания информационной системы, которая предоставляет старшим руководителям оперативный доступ к важной информации, полученной как из внутренних, так и из внешних источников?

A Исполнительная информационная система

B Система планирования общеорганизационных ресурсов

- C Управление информационной системой
- D Система обработки транзакций

Тест 3.

Примером данных, полученных из официального правительственного источника и используемых руководством являются:

- A Внешние первичные данные
- B Внешние вторичные данные
- C Внутренние первичные данные
- D Внутренние вторичные данные

Тест 4.

Производственная материалоемкая компания рассматривает три уникальных проекта. Результаты деятельности при сильном, умеренном, слабом спросе на продукту представлены следующие:

Спрос	Вероятность	Проект 1 (Throughput)	Проект 2 (Throughput)	Проект 3 (Throughput)
Сильный	0,3	10 000	12 000	7 000
Умеренный	0,5	6 000	5 000	4 000
Слабый	0,2	2 000	-1 000	-2 000

Определите ценность совершенной информации (the value of perfect information).

- A 400
- B 6 400
- C 7 000
- D 600

Тест 5

Некоторые допущения связаны с затратами на внешнюю информацию:

- (1) Косвенные затраты - потраченное впустую время на поиск полезной информации;
- (2) Управленческие расходы - затраты на обработку информации;
- (3) Косвенные затраты - собранная информация, которая не нужна или дублируется;
- (4) Затраты на инфраструктуру – затраты на системы, позволяющие осуществлять поиск в интернете;
- (5) Расходы на обработку - заработная плата, выплачиваемая персоналу по обработке заработной платы.

Определите затраты на внешнюю информацию.

А только 1,2,4

В только 2,3,5

С только 1,2,5

Д только 2,4,5

Список сокращений

TPS (Transaction processing systems) - системы обработки транзакций.

MIS (Management information systems - управленческие информационные системы.

EIS (Executive information systems) - исполнительные информационные системы.

ERP (Executive resource planning systems) - исполнительные системы планирования ресурсов.

5. ПРОДВИНУТАЯ СИСТЕМА СБАЛАНСИРОВАННЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ (BALANCED SCORECARD) КАК ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА

5.1. Финансовые и нефинансовые измерители, их интерпретация, проблемы, возникающие в процессе их расчета, пути совершенствования

Оценка результатов деятельности (Performance measurement) используется для того, чтобы выяснить как бизнес-единица или конкретный индивид выполняют поставленные ранее цели.

Измерители бывают:

- финансовыми (доход, расходы, прибыль, прибыль на собственный капитал (доходность капитала), стоимость активов, денежные потоки), дебиторская задолженность, нормативные затраты, нормативы, тренды, будущий потенциал);

- не финансовыми (качество продукта, надежность, скорость исполнения, риски, способность гибко реагировать на изменения, нужды и потребности покупателей, инновации, уровень загрязнения среды, возможности и способности. Эти измерители часто являются хорошими индикаторами для оценки эффективности финансов в будущем.

Факторы, оказывающие влияние на систему измерителей:

- измерение нуждается в ресурсах (людях, оборудовании);
- должны быть определены плановые цели (т.е. с чем сравнивать, чтобы оценивать результативность работы);

- измерители должны быть релевантными;

- измерения результативности должны осуществляться в краткосрочной и в долгосрочной перспективе;

- измерители-показатели должны быть справедливыми, менеджеры в действительности должны ответственны за результативные показатели;

- должно использоваться многообразие измерителей (будет понятнее как работают менеджеры);

- оценка и само измерение должны быть реалистичными;

- система измерения должна иметь и обратную связь (от менеджеров).

Финансовые измерители.

Чистая прибыль (net profit). Следует отметить, что чистая прибыль до налогообложения более интересна для анализа чем чистая прибыль после налогообложения, т.к. налоги из года в год могут меняться и это обстоятельство может исказить показатели результативности деятельности.

Поэтому лучший показатель - profit before interest and tax (РВІТ).

РВІТ еще называют операционной прибылью (operating profit).

Финансовые измерители необходимо рассматривать в комплексе. (пример в табл. 5.1)

Таблица 5.1

Финансовые измерители (два периода).

Показатели	Год 1	Год 2
Доходы	100	150
Себестоимость проданной продукции	75	108
Валовая прибыль	25	42
Управленческие и коммерческие расходы, расходы на обслуживание кредитов	15	25
Операционная прибыль РВІТ (или чистая прибыль до налогообложения)	10	15
Возникает проблема оценки эффективности бизнеса		
Рентабельность продаж по валовой прибыли (gross profit margin или sales margin)	$25/100 \times 100 = 25\%$	$42/150 \times 100 = 28\%$
Рентабельность продаж по чистой прибыли (net profit margin)	$10/100 \times 100 = 10\%$	$15/150 \times 100 = 10\%$

Выводы: Рентабельность продаж по показателю валовой прибыли увеличилась. Это хорошо. Вместе с тем, рентабельность продаж по показателю чистой прибыли одинаковая. Управленческие и коммерческие расходы,

прочие расходы в первый год составили 15 % от доходов, во второй год – 16,7 %. Они выросли. Их необходимо контролировать.

Показатель «Рентабельность продаж по валовой прибыли (gross profit margin или sales margin)».

$$\text{Рентабельность продаж по валовой прибыли} = \frac{\text{Валовая прибыль (Gross profit)}}{\text{Доходы (Sales)}} \quad (5.1)$$

Этот показатель не следует использовать для сравнения предприятий разных отраслей, т.к. структура затрат разная. Можно использовать для сравнения предприятий одной отрасли.

Показатель «Рентабельность продаж по чистой прибыли (net profit margin)». Формулы расчета:

$$\text{Вариант 1 Рентабельность продаж по чистой прибыли (net profit margin)} = \frac{\text{Прибыль до вычета процентов и налогов}}{\text{Доходы}} \quad (5.2)$$

$$\text{Вариант 2 Рентабельность продаж по чистой прибыли (net profit margin)} = \frac{\text{Операционная прибыль}}{\text{Доходы}} \quad (5.3)$$

Показатели «Затраты на рубль дохода» определяются по формулам:

$$\text{Затраты на транспортировку продукции на рубль дохода} = \frac{\text{Затраты на транспортировку продукции}}{\text{Доходы}} \quad (5.4)$$

$$\text{Управленческие затраты на рубль дохода} = \frac{\text{Управленческие затраты}}{\text{Доходы}} \quad (5.5)$$

$$\text{Затраты на исследования и разработку на рубль дохода} = \frac{\text{Затраты на исследования и разработку}}{\text{Доходы}} \quad (5.6)$$

Показатель «чистая прибыль на акцию (Earnings per share (EPS))». С использованием этого показателя определяется рентабельность для стейкхолдеров за несколько лет. Компания должна быть в состоянии генерировать прибыль, чтобы выплачивать дивиденды и реинвестировать в бизнес для достижения будущего роста. Формула:

$$\text{Чистая прибыль на акцию (Earnings per share (EPS))} = \frac{\text{Чистая прибыль после налогообложения (обычно еще за вычетом дивидендов по привилегированным акциям)}}{\text{Количество акций}} \quad (5.7)$$

$$\text{ROCE} = \frac{\text{РБИТ}}{\text{Задействованный в бизнесе капитал (capital employed)}} \quad (5.8)$$

Пример. Прибыль до налогообложения 20 500 000 долл., Налоги 4 000 000 долл. Обыкновенные акции 1000 акций по 20 000 долл.

Привилегированные акции 5 000 000 долл. С фиксированным процентом дивидендов – 10 % от стоимости этих акций

Необходимо рассчитать EPS. Чистая прибыль после налогообложения и за вычетом дивидендов по привилегированным акциям

$$20\,500\,000 - 4\,000\,000 - (5\,000\,000 \times 0,1) = 16\,000\,000 \text{ долл.}$$

$$\text{EPS} = 16\,000\,000 / 1000 \text{ акций} = 16\,000 \text{ долл. на акцию.}$$

Показатель «Прибыль на вложенный капитал (return on capital employed) или ROCE». Формула расчета:

$$\text{ROCE} = \text{РБИТ} / \text{Задействованный в бизнесе капитал (capital employed)} \quad (5.9)$$

Представляет собой показатель отдачи от вовлеченного в коммерческую деятельность собственного капитала организации и долгосрочно привлеченных средств (долгосрочных кредитов, займов). Это отношение операционной прибыли к среднему за период задействованному капиталу (собственный плюс долгосрочный заемный капитал либо разница между всеми активами и текущими обязательствами, либо специфические нетто-активы), вложенному в предприятие т. е. операционная прибыль, деленная на объем инвестиций).

Рассчитают за период от одного года до нескольких лет. Можно рассчитать ROCE по другим компаниям, если есть информация. Если компании требуются новые кредиты, то возрастут расходы на обслуживание кредитов. Расчет ROCE покажет – покроет ли прибыль прирост расходов.

Показатель «Отношение заемного капитала к собственному капиталу (Gearing)». Формула:

$$\text{Заемный капитал} / \text{Собственный капитал} \quad (5.10)$$

Если показатель более 50% то он высокий. В этом случае следует заработать столько прибыли, чтобы покрыть затраты на обслуживание кредитов. Это важно для каждого акционера. Однако возможно прибыль от проектов (в которые были вложены кредитные деньги) будет высока и это будет интересно акционеру.

Важно контролировать задолженность по кредитам. Если задолженность по кредитам большая, банки возможно больше их не выдадут. Растут

затраты по обслуживанию кредитов и возможно эти затраты превысят РВТ. Это путь к ликвидации компании. Высокая задолженность по кредитам создает финансовые риски и в отношении самой компании (не сможет выплатить долги, ликвидируется) и в отношении кредиторов (не вернут все деньги) и в отношении акционеров (прибыли не будет достаточно чтобы покрыть налоги и затраты на обслуживание кредитов).

Пример. Две компании. Активы одинаковые. Операционная прибыль одинаковая. Однако в первой компании источником активов является собственный капитал. Во второй компании был заемный капитал (заем, 15 % годовых).

Таблица 5.2

Финансовые измерители (два периода), ден. ед.

Показатели	Компания 1	Компания 2
Активы	50 000	50 000
РВТ	2 000	2 000
Собственный капитал	50 000	25 000
Заемный капитал (займы под 15 % в год)	-	25 000

Следовательно, операционная прибыль компании 2 должна покрыть затраты на обслуживание займа ($25\ 000 \times 0,15 = 3\ 750$ ден. ед.). Прибыль должна быть больше 3 750 и еще необходимо учесть налоги. У компании 1 таких проблем нет.

Показатель «Ливередж (Operating gearing or leverage)». Формула расчета:

$$\text{Ливередж (Operating gearing or leverage)} = \frac{\text{Маржинальный доход}}{\text{операционная прибыль}} \quad (5.11)$$

Если маржинальный доход высокий, а операционная прибыль не высокая, то постоянные затраты высоки. Бизнес риск – высокий.

Если маржинальный доход не намного выше РВІТ, то постоянные затраты не большие и легко покрываются. Бизнес риск – не высокий.

Ликвидность. Компания может быть прибыльной, но иметь проблемы с деньгами и ликвидностью. Ликвидность – это наличность или способность компании быстро и с минимальными потерями получить денежные средства (например превратить активы в денежные средства) для погашения задолженностей. В некоторых компаниях запасы непроданной продукции – более ликвидные активы чем другие (розничная торговля)

В производственной компании запасы материалов менее ликвидны чем запасы непроданной продукции. Они сначала должны быть использованы в производстве, потом должен быть произведен готовый продукт. Следовательно, их ликвидность зависит от скорости оборачиваемости и длины производственного цикла.

Показатель «Период оборачиваемости дебиторской задолженности в днях (Accounts receivable days или accounts receivable payment period)». Среднее число дней, необходимое для взыскания дебиторской задолженности. Это скорость погашения дебиторской задолженности покупателями (через сколько дней она будет погашен). Чем меньше число дней, тем лучше.

Рассчитывается как отношение среднего за период размера дебиторской задолженности к чистому объему продаж за период умноженное на количество дней в периоде. (если период годовой, то умножается на 365 дней).

Примечание: западные компании используют не среднее значение дебиторской задолженности, а значение на конец периода и часто с корректировкой, например за минусом сомнительной дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность отвлекает средства из оборота компании, важно отслеживать скорость ее преобразования в деньги.

Проблема 1. Доходы берутся из отчета о финансовых результатах, где они отражены без косвенных налогов. Дебиторская задолженность включает

в себя косвенные налоги. В АССА этот момент рассматривается как фактор усредняющий показатели оборачиваемости. Т.е. берем именно эти показатели и понимаем, что период оборачиваемости не идеален. В РФ некоторые специалисты рекомендуют отражать доходы с налогами.

Проблема 2. Уменьшение оборачиваемости дебиторской задолженности происходит в момент поступления денежных средств. А в формуле используется доход. Доход может искусственно улучшать обороты. Реального сокращения периода оборота дебиторской задолженности может не происходить, поскольку оплата за продукцию может и не поступить. Логичнее вместо дохода применять величину поступления денежных средств.

Проблема 3. Еще рассчитывают коэффициент оборачиваемости или число оборотов возникновения задолженности и ее погашения в исследуемом периоде. Показатель устанавливает число раз возникновения задолженности и ее погашения поступлением платежей от дебиторов за анализируемый период.

Одним из показателей является продвинутый расчет точки безубыточности.

C (Contribution) – маржинальный доход

ВЕР (Breakeven point) – точка нулевой прибыли

ВЕР in units – точка нулевой прибыли в натуральных единицах

ВЕР (sales) - точка нулевой прибыли в денежных единицах

C/S ratio или норма маржинального дохода, %%

= Contribution / Sales

Margin of safety (%) – кромка безопасности в %%

Sales volume to achieve a target profit – объем продаж в натуральном выражении при заданной прибыли.

Классический вариант определения точка нулевой прибыли в натуральном выражении представлен далее:

$$BEP_{units} = \frac{FC}{(p_1 - v_1) \times k_1 + (p_2 - v_2) \times k_2} \quad (5.12)$$

где

FC – постоянные затраты за период

P – цена

V – переменные затраты на единицу

K1 – доля объема первого продукта, %% (на основе натуральных единиц продукции)

K2 – доля объема второго продукта, %% (на основе натуральных единиц продукции)

K1 + K2 = 100 %

В системе управления эффективностью бизнеса применяется следующий вариант точки нулевой прибыли в стоимостном выражении:

$$BEP_{sales} = \frac{FC}{\frac{(p_1 - v_1) \times k_1 + (p_2 - v_2) \times k_2}{p_1 \times k_1 + p_2 \times k_2}} \quad (5.13)$$

По сути, это средневзвешенный маржинальный доход (по объему в ед.), деленый на средневзвешенную цену (по объему в ед.) или средняя норма маржинальной прибыли

Пример.

Постоянные затраты - 660 долл.

Продукт А, цена 20 долл, переменные затраты 16 долл., объем 120 ед.

Продукт Б, цена 10 долл, переменные затраты 5 долл., объем 80 ед.

$K1 = 120 / (120+80) \times 100 = 60 \%$

$K2 = 80 / (120+80) \times 100 = 40 \%$

$BEP_{units} = 660 / (20-16) \times 0,6 + (10-5) \times 0,4 = 660 / 4,4 = 150$ ед.

Примечание. 4,4 долл. – это средний маржинальный доход

Подставим значения в формулу:

$$BEP_{sales} = \frac{660}{\frac{4,4}{20 \times 0,6 + 10 \times 0,4}}$$
$$BEP_{sales} = \frac{660}{\frac{4,4}{16}} = 24$$

В результате:

- средний маржинальный доход - 4,4 ден. ед.
- средняя цена - 16 ден. ед.
- средняя норма маржинального дохода $4,4 / 16 = 0,275$
- точка нулевой прибыли с стоимостным выражении - 2 400 ден. ед.

Нефинансовые индикаторы для оценки деятельности (non-financial performance indicators (NFPIs)): показатели качества производства (процент брака); скорость, эффективность (среднее время, необходимое для производства единицы продукта); время выполнения заказа (период времени между датой принятия заказа и датой его выполнения); надежность (количество поломок оборудования за определенный промежуток времени); показатели удовлетворения потребностей покупателей (количество жалоб, рекламаций); показатели инноваций; показатели в отношении персонала (умения, компетенции, моральный дух, наличие переобученного персонала).

Прочие нефинансовые индикаторы оценки работы с клиентами: информация о рынке (предпочтения покупателей); количество бракованных изделий доставленных покупателям (процент); количество жалоб покупателей (процент); продукты, к которым раньше срока или внезапно пропал интерес со стороны покупателей (процент); количество своевременных доставок продукта покупателю (процент); опросы покупателей (количество); новые покупатели (количество); количество существующих покупателей, с которыми

продолжилось сотрудничество; показатели в рамках системы управления качеством (TQM environment): показатели качества поступивших материалов, отходы в производстве и прочие исследования работы рабочих, бригад, машин, группы машин и т.д., показатели работы с потребителями (количество возвращенных товаров, сколько покупателей воспользовалось гарантией, сервисом, уровень удовлетворенности покупателей).

5.2. Показатели в разрезе перспектив "Финансы", "Клиенты", "Бизнес-процессы", "Инновации и обучение", построение стратегических карт

Система сбалансированных показателей (balanced scorecard BSC) - это система оценки результативности деятельности компании в которой показатели разделяются на 4 перспективы: финансы, клиенты, внутренние бизнес процессы и инновации (новые продукты, обучение персонала). При этом в каждой перспективе показателей должно быть не много, должен быть установлен баланс между показателями всех четырех перспектив (обычно показатели конфликтуют друг с другом) и должна быть регулярной оценка деятельности.

Причины отклонений фактических показателей от целевых должны быть исследованы с целью улучшить результативность работы.

Особенность BSC: финансовые и нефинансовые показатели, сгруппированные в перспективы отражаются в стратегических картах.

Осуществляется балансировка показателей четырех перспектив для улучшения результативности деятельности. Для этого финансовые и нефинансовые измерители увязывают друг с другом, акцент делается на стратегии развития компании, используется информация и данные внутренней и внешней среды.

Примеры показателей четырех перспектив.

Перспектива «Финансы» (создание ценности для стейкхолдеров): увеличение доли рынка; рост выручки ежемесячный; увеличение ROI; увеличение операционной прибыли; денежные потоки.

Перспектива «Клиенты» (увеличение лояльности клиентов в т.ч. новых): Объем продаж новым потребителям на единицу продукта; процент потребителей, которых сделали повторный заказ; улучшение рейтингов компании (отзывы среди потребителей).

Перспектива «Внутренние процессы» (улучшение процессов для достижения целей): время жизненного цикла; производственная эффективность; снижение количества расторгаемых договоров.

Перспектива «Инновации» или «Персонал»: процент выручки по новым продуктам.

Система сбалансированных показателей (BSC) – может использоваться и не для коммерческих организаций. Рассмотрим особенности на примере благотворительного фонда: перспектива «Финансы» (увеличение взносов); перспектива «Внутренние бизнес-процессы» (снижение накладных затрат, возврат налогов); перспектива «Клиенты» (вовлечение новых участников – доноров, поддержка благотворителей); перспектива «Инновации» (новые проекты (акции по сбору средств)).

Пример. Holiday Co это сеть состоящая из 25 отелей, расположенных по всей стране. Компания гордится комфортом номеров в своих отелях и качеством обслуживания, которое он предлагает гостям. Большинство отелей Holiday Co расположены в крупных городах и ранее успешно привлекали корпоративных клиентов. Однако в последние годы число корпоративных клиентов начало сокращаться в результате сложных экономических условий в стране. Политика Holiday Co заключается в установлении стандартных цен на номера в каждом из своих отелей, причем эта цена отражает местоположение отеля и учитывает цены конкурентов. Однако менеджеры отелей

имеют право предлагать скидки постоянным клиентам и снижать цены, когда ожидается, что заполняемость их отеля будет низкой. Средняя стандартная цена за ночь во всех отелях составила 126 долларов в 20X2 по сравнению со 121 долларом в 20X1. Помимо бронирования номеров, отели также получают доход от дополнительных услуг, доступных клиентам, таких как рестораны и бары (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Сводка из управленческих отчетов Holiday Co

Показатели	30 июня 20X2	30 июня 20X1
	\$000	\$000
Выручка – номера по стандартной цене за ночь	100 701	94 478
Предоставленные скидки	(15 105)	(10 386)
Дополнительный доход: еда, напитки	21 843	20 867
Общая выручка	107 439	104 959
Операционные расходы	(85 916)	(83 141)
Операционная прибыль	21 523	21 818
Задействованный капитал (1)	35,55 млн	35,19 млн
Средние показатели заполняемости (2)	73%	71%
Средняя оценка удовлетворенности клиентов (3)	4,23	4,56

Примечание 1: Задействованный капитал рассчитывается с использованием амортизированной стоимости внеоборотных активов отелей Holiday Co.

Примечание 2: Уровень заполняемости за год, закончившийся 30 июня 20X9, был заложен в бюджет на уровне 71%.

Примечание 3: Оценки удовлетворенности клиентов оцениваются по шкале 1–5, где ‘5’ означает ‘Отлично’. В среднем, в любом отдельно взятом городе, топ-10 лучших отелей получают оценку 4,5 или выше, а топ-25 лучших отелей получают оценку 4,2 или выше.

Две темы становятся все более частыми в комментариях, которые клиенты Holiday Co оставляют вместе с оценками:

(1) Постоянные клиенты заявили, что уровень обслуживания во время недавних посещений был не таким хорошим, как при предыдущих посещениях.

(2) Комнаты нуждаются в косметическом ремонте, а светильники и фурнитура нуждаются в замене. Например, кровати нуждаются в новых матрасах, чтобы повысить уровень комфорта. Компания Holiday Co запланировала двухлетнюю программу ремонта, начиная с 20X2 всех номеров в каждом отеле. Однако эта программа была приостановлена из-за текущих экономических условий и в целях сокращения расходов.

Требуется:

Используя предоставленную информацию, обсудите финансовые и нефинансовые показатели Holiday Co за год, закончившийся 30 июня 20X2.

Выручка по стандартным тарифам Holiday Co увеличилась на 6,6% (табл. 5.4) в 20X9, что отражает более высокий уровень заполняемости (с 71% до 73%) и увеличение стоимости стандартных номеров (с 121 до 126 долларов за ночь).

Таблица 5.4

Расчеты (из управленческие отчетов Holiday Co)

Показатели	20X2	20X1	Изменение, %
	\$000	\$000	
Стандартная выручка	100 701	94 478	6,6%
Скидки	15 105	10 386	45,4%
Выручка за вычетом скидок	85 596	84 092	1,8%

Однако это создает довольно обманчивое впечатление о том, насколько хорошо отели показали себя за год до 20X9.

Выручка с учетом предоставленных скидок – Выручка от продажи номеров с учетом предоставленных скидок фактически увеличилась всего на 1,8%, в то время как наблюдается значительное увеличение предлагаемых скидок на 45%.

Столкнувшись с сокращением числа корпоративных клиентов и, следовательно, с перспективой снижения уровня заполняемости, менеджеры, возможно, решили предлагать более низкие цены на номера, чтобы попытаться удержать как можно больше своих существующих корпоративных клиентов или попытаться привлечь дополнительных туристов.

Несмотря на то, что заполняемость увеличилась на 2% (с 71% до 73%, что в настоящее время превышает заложенный в бюджете уровень), выручка, за вычетом скидок, увеличилась только на 1,8%. Это означает, что выручка с учетом скидок в 20X9 была ниже, чем в 20X8, хотя стандартный тариф был выше (126 долларов против 121 доллара).

В условиях жестких рыночных условий решение об увеличении стандартной стоимости номера для 20X2 выглядит довольно правильным, но добиться уровня заполняемости, превышающего бюджет, удалось только за счет предоставления скидок.

Дополнительный доход – Одно из преимуществ увеличения заполняемости заключается в том, что даже если гости платят меньше за номер, отель будет получать дополнительный доход от продажи продуктов питания и напитков. Дополнительные доходы увеличились на 4,7% в отчетном году.

Операционная прибыль – Несмотря на увеличение выручки, операционная прибыль упала на \$0,295 млн (1,3%) в период с 20X1 по 20X2 год из-за значительного увеличения операционных расходов (табл. 5.5). Никаких подробностей об операционных расходах Holiday Co нет, например, о разделении на постоянные и переменные затраты.

Показатели рентабельности

Показатели	20X2	20X1
	\$000	\$000
Общая выручка	107 439	104 959
Предложенные скидки	15 105	10 386
Валовой доход	122 544	115 345
Операционная прибыль	21 523	21 818
Маржинальность операционной прибыли	$21523/122544*100=17,56\%$	$21818/115345*100=18,92\%$

Однако, на растущем конкурентном рынке контроль затрат очень важен. Таким образом, увеличение операционных расходов почти на 2,8 миллиона долларов (3,3%) в период с 20X1 по 20X2 является причиной для беспокойства, а причины данного увеличения должны быть дополнительно изучены. Стремясь снизить затраты, важно не поставить под угрозу удовлетворенность клиентов.

Маржинальность операционной прибыли – Увеличение затрат также привело к падению маржинальности по операционной прибыли с 20,78% до 20%. Возможно, более правильно посчитать маржинальность при стандартных ценах на номер, тем самым отразить влияние предлагаемых скидок, а также увеличение расходов. Исходя из этого, маржинальность падает чуть больше: с 18,9% до 17,6%.

ROCE – Снижение прибыльности также отражается на рентабельности используемого капитала компании, которая незначительно снизилась с 62% (\$21,8 млн/\$35,19 млн) до 60,5% (\$21,5 млн/\$35,55 млн). Это говорит о том, что оборачиваемость активов снижается. Снижение ROCE может вызывать особую опасность, учитывая относительный недостаток капиталовложений в отели в последнее время. Капитальные вложения увеличат стоимость внеоборотных активов Holiday Co, тем самым снизив ROCE при любом заданном уровне прибыли.

Показатели удовлетворенности клиентов

Снижение показателей удовлетворенности клиентов следует рассматривать как более серьезную причину для беспокойства, чем снижение прибыли. Результаты показывают, что в течение одного года отели Holiday Co от топ 10 лучших отелей опустились до топ 25 лучших. Это значительное снижение за один год, и компания Holiday Co не может позволить себе продолжать его.

Holiday Co гордятся комфортом своих номеров и уровнем обслуживания, который они предлагают своим гостям. Оба эти фактора, вероятно, будут весомыми для людей при принятии решения о том, останавливаться или нет в отеле Holiday Co. Таким образом, снижение уровня удовлетворенности клиентов можно рассматривать как признак того, что в будущем в отеле будет останавливаться все меньше существующих клиентов, что ставит под угрозу показатели заполняемости и цены.

Более того, полученные оценки свидетельствуют о том, что решение отложить программу реконструкции, вероятно, окажет негативное влияние на будущие показатели.

5.3. Элементы стратегической системы управления эффективностью бизнеса - составные блоки показателей Фицджеральда и Муна (building blocks, Fitzgerald and Moon)

Элементы стратегической системы управления эффективностью бизнеса – составные блоки Фицджеральда и Муна (building blocks, Fitzgerald and Moon (1996)) . Это система оценки результативности в компаниях, которые оказывают услуги состоит из трех блоков:

1. Измерители эффективности деятельности (Dimensions of performance)

2. Стандарты (установление нормативов для сотрудников на условиях ответственности, реалистичности, беспристрастности и объективности)

3. Вознаграждение (достижение сотрудником целей должно быть соответствующим образом вознаграждено, при этом он должен быть ответственен только за контролируемые им показатели).

Особое внимание на практике обращают на первый блок «Измерители эффективности деятельности (Dimensions of performance)», состоящий из 6 групп показателей:

1. Прибыльность: рентабельность; рост прибыли; рентабельность продаж по чистой прибыли (net profit margin); рентабельность продаж по валовой прибыли (Gross profit margin).

2. Конкурентоспособность: рост продаж; коэффициент сохранения клиентов (процент клиентов, которые продолжили отношения с данной фирмой после приобретения у нее товаров или услуг); доля успешных попыток конвертации запросов в доходы или выручку.

3. Качество обслуживания: количество жалоб; удовлетворенность клиентов.

4. Гибкость: скорость удовлетворения потребностей покупателей; количество видов работ, которые может выполнять персонал (универсальность рабочих).

5. Использование ресурсов: эффективность, производительность работ; коэффициент использования производственных мощностей, степень загрузки производственных мощностей.

6. Инновации: новые виды услуг за последний год или 2 года.

Первые две группы показателей в большей мере отражают *прошлые* результаты и достижения. Следующие четыре группы показателей в большей мере определяют *будущее* исполнение.

Вопросы для самоконтроля:

1. Факторы, оказывающие влияние на систему измерителей
2. Рентабельность продаж по валовой прибыли (gross profit margin или sales margin)
3. Показатель «Рентабельность продаж по чистой прибыли (net profit margin)
4. Показатель «чистая прибыль на акцию (Earnings per share (EPS))»
5. Показатель «Ливередж (Operating gearing or leverage)»
6. Показатель «Период оборачиваемости дебиторской задолженности в днях (Accounts receivable days или accounts receivable payment period)» и проблемы его расчета
7. Особенности системы сбалансированных показателей
8. Примеры показателей четырех перспектив.
9. Показатели блока 1 Фицджеральда и Муна (building blocks, Fitzgerald and Moon "Измерители эффективности деятельности (Dimensions of performance)")
10. Показатели блока 2 и 3 Фицджеральда и Муна (building blocks, Fitzgerald and Moon)

Задание

Компания Авилон предлагает широкий спектр услуг для владельцев автомобилей в своих 65 сервисных центрах по всей стране. Бизнес по техническому обслуживанию автомобилей чрезвычайно конкурентоспособен во всех регионах страны. Каждый сервисный центр работает автономно, и менеджеры могут выбирать, как упаковывать предлагаемые ими услуги. Цель Авилона - "сделать задачу технического обслуживания автомобиля удовольствием, а не рутинной".

На его национальном веб-сайте указано следующее:

- Доступен целый ряд пакетов услуг, включая экспресс-обслуживание и полный пакет услуг парковщика
- Услуга "Мы работаем, пока вы ждете", со средним временем ожидания всего два часа
- Наблюдайте, как наши дружелюбные, опытные механики выполняют высококачественную работу
- Свежеприготовленный чай, кофе и бесплатный доступ в Интернет в наших комфортабельных лаунджах
- Ежемесячный бесплатный розыгрыш призов для всех клиентов, заполнивших онлайн-форму обратной связи.

Клиенты сначала заходят на национальный веб-сайт, но в зависимости от их местоположения они автоматически перенаправляются на веб-сайт ближайшего сервисного центра, чтобы они могли просмотреть предложения, доступные в этом центре. Все бронирования осуществляются через веб-сайт Авилон

Далее приведены результаты для одного из сервисных центров, Сервисного центра АвтоШик, за только что закончившийся год. В колонке, озаглавленной "Авилон", приведены средние показатели по всем 65 сервисным центрам Авилон (см. табл. 5.6).

Записи:

- 1) Механики классифицируются как "старшие", если они имеют квалификацию более пяти лет.
- 2) "Младшие" механики включают как механиков-стажеров, которые не имеют квалификации, так и механиков, которые имеют квалификацию менее пяти лет.
- 3) В течение года АвтоШик внедрила три новых пакета обновления:
 - бесплатные камердинеры при заказе свыше 120 долларов

- проверка безопасности стоит всего 30 долларов вместо обычных 60 долларов для всех клиентов, бронирующих полный сервис
- проверка эффективности кондиционера за 20 долларов, которая обычно стоит 40 долларов, для всех клиентов, заказывающих замену масла.

Таблица 5.6

Исходная информация

Показатели	Записи	АвтоШик	Авилон Среднее значение
Выручка от продаж (\$)		790 400	958 423
Валовая прибыль		326 400	346 452
Количество механиков: старший	1	9	9,8
Количество механиков: младший	2	6	6,2
Количество разработанных новых пакетов обновления	3	4	3
Количество посещений веб-сайта		16 365	21 451
Общее количество забронированных и завершенных работ		12 036	15 478
Количество заданий только от постоянных клиентов		1 700	1 850
Время, затрачиваемое на выполнение работ (часы)		25 420	26 860
Процент форм обратной связи с клиентами, показывающих оценку 9 или 10	4	85%	72%

Эти три новых пакета обновления принесли доход в размере 78 000 долларов, 60 000 долларов и 52 000 долларов соответственно. Два сопоставимых новых пакета услуг, разработанных другими центрами, принесли доходы в размере 46 000 и 43 000 долларов США.

4) В онлайн-форме обратной связи клиентам предлагается оценить центр от 1 до 10, причем 10 являются лучшими.

Генеральный директор Авилон недавно посетил бизнес-семинар и услышал о разработанной Фитцджеральдом и Муном блочной модели управления эффективностью. Генеральный директор заинтересован в том, как

блок измерений может быть применен в Авилон. Измерениями эффективности, определенными в модели, являются: конкурентоспособность, финансовые показатели, качество обслуживания, гибкость, использование ресурсов и инновации.

Требуется:

(а) Для каждого из измерений модели строительных блоков рассчитайте один показатель эффективности для АвтоШик и один для среднего значения Авилон, используя имеющиеся данные. Кратко обоснуйте свой выбор показателя эффективности и обсудите показатели АвтоШик по сравнению с другими сервисными центрами Авилон.

(б) Объясните, как блоки стандартов и вознаграждений поддерживают блок измерений в модели строительных блоков Фицджеральда и Муна.

Тесты

Тест 1.

Компания, занимающаяся обработкой металла разрабатывает систему сбалансированных показателей. Предполагается выделить следующие перспективы:

Перспектива «Финансы» целью которой является рост рентабельности собственного капитала компании.

Перспектива «Клиенты» целью которой является рост потребительской ценности.

Перспектива «Бизнес-процессы» целью которой является постоянное совершенствование внутренних процессов.

Перспектива «Обучение и рост» целью которой является создание высокомотивированной и целеустремленной команды являющейся главным капиталом компании.

Представлены следующие показатели:

- (1) Своевременность закупок материалов (количество заказов материалов, поставленных с отклонением от сроков)
- (2) Сокращение производственного цикла новой и серийной продукции
- (3) Повышение деловой репутации
- (4) Количество работников, освоивших смежные профессии
- (5) Совершенствование корпоративной культуры и формирование системы ценностей

Какие показатели относятся к перспективе «Бизнес-процессы»

A 1,2

B 2,3,5

C 1,3,4

D 2,3

Тест 2.

Установление нормативов для сотрудников из группы показателей «Стандарты» в рамках системы оценки результативности в компаниях, оказывающих услуги (Fitzgerald and Moon) осуществляется на условиях

(1) ясность

(2) сопоставимость

(3) право собственности

(4) точность и надежность

A только 3

B только 1 и 2

C только 1 и 4

D только 2

Тест 3.

Следующие утверждения верны в отношении системы сбалансированных показателей компании «Медиа Сервис»:

(1) Показатели повышения деловой репутации относятся к перспективе «инновации»;

(2) Увеличение доли рынка наружной рекламы относится к перспективе «Клиенты»;

(3) Увеличение рентабельности клиентов относится к перспективе «Финансы»;

(4) Оптимизация времени работы дизайнеров над проектами относится к перспективе «Внутренние процессы»;

А только 2 и 4

В только 3 и 4

С только 4

Д только 1 и 3

Тест 4

Компания производит три продукта А, В и С. Постоянные затраты составили 69 000 долл.

Доход от продажи на весь объем продаж по каждому продукту составил:

Продукт А 50 000 долл.

Продукт В 140 000 долл.

Продукт С 60 000 долл.

Доля переменных затрат в выручке составила:

Продукт А – 0,6

Продукт В – 0,7

Продукт С – 0,5

Найдите кромку безопасности в стоимостном выражении в целом по компании.

A 62 500 долл.

B 187 500 долл.

C 250 000 долл.

D 110 000 долл.

Тест 5

Компания Альфа производит два продукта А и В и при этом широко применяет cost-volume-profit (CVP) analysis. За период постоянные затраты составили 20 160 долл. Цена продукта А – 120 долл., продукта В – 100 долл. Выручка от продажи продукта А – 120000 долл., продукта В – 130000 долл. Доля переменных затрат в выручке составила:

Продукт А – 0,75

Продукт В – 0,80

Желаемая прибыль – 40 320 долл.

Найдите точку нулевой прибыли в стоимостном выражении в целом по компании (BEP)

A 90 000 долл.

B 56 000 долл.

C 187 500 долл.

D 200 000 долл.

6. ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В КОМПАНИЯХ С ВЫДЕЛЕННЫМИ ЦЕНТРАМИ ОТВЕТСТВЕННОСТИ (ДИВИЗИОНАМИ)

6.1. Преимущества и недостатки создания дивизионных организационных структур

Крупные организации могут использовать два подхода к организации своей деятельности: функциональный (однотипная деятельность в рамках предприятия под контролем руководителей соответствующих служб) или дивизиональный (разделение компании на дивизионы по критериям: продукты, услуги и т.д.) Дивизиональные менеджеры несут ответственность за все операции, например, производства, продажи и т.д., касающиеся их продуктов). Только администрирование может быть централизовано.

Дивизионализация (Divisionalisation) – это процесс формирования организации с несколькими подразделениями. Дивизион может быть: центром затрат, центром прибыли, центром инвестиций (стратегическая бизнес-единица, ответственность за затраты, доходы и активы).

Преимущества дивизионализации:

- улучшается качество принятых управленческих решений (менеджеры более информированы);
- ускоряется процесс принятия решений, он становится более оперативным (информация не проходит через всю командную цепочку на самый верх);
- улучшаются показатели деятельности, при условии мотивации менеджеров;
- освобождаются топ менеджеры компании от работы с деталями, операциями (экономия времени топ руководителей, которые больше должны заниматься стратегией);

- разрабатывается система эффективного управления бизнес-процессами на местах.

При этом дивизион становится кузницей кадров для топ-менеджмента.

Недостатки дивизионализации:

- собственные интересы дивизионов могут не совпадать и решения в этом случае принимаются исходя из интересов своего дивизиона (центральный офис прилагает большие усилия, чтобы сбалансировать эти интересы);

- отсутствие централизации таких служб как бухгалтерия (в дивизионах могут быть свои подобные отделы) увеличивает затраты на эти виды деятельности;

- делегирование множества полномочий менеджерам дивизионов может привести к потере контроля в целом, поскольку дивизиональные менеджеры не видят всей картины целиком.

Слабая форма децентрализации – используются только центры затрат. Более строгая форма децентрализации – это центры прибыли. Радикальная децентрализация – используются центры инвестиций.

6.2. Подходы к определению показателя "рентабельность инвестиций" (return on investment (ROI)): его интерпретация, особенности расчета и варианты использования в компаниях с выделенными центрами ответственности (дивизионами)

В настоящее время нет согласованного метода определения ROI. По сути – это показатель рентабельности, рассчитываемый как отношение какого-либо показателя прибыли от инвестиций к какому-либо показателю, характеризующему размер вложенных средств, например, рентабельность активов, рентабельность собственного капитала и т. д.)

В системе управления эффективностью бизнеса применяется формула:

ROI = Контролируемая прибыль / Задействованный в бизнесе капитал
(6.1)

Задействованный, привлеченный, используемый или применяемый капитал CE (capital employed) – это капитал, который используется для зарабатывания прибыли (всей фирмы или проекта).

Варианты расчета задействованного капитала.

Вариант 1. CE - это разница между итогом всех активов и текущими обязательствами (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Вариант 1 расчета величины задействованного капитала, ден. ед.

$$CE = 800 - 50 = 750$$

Внеоборотные активы	700	Собственный капитал	650
Оборотные активы	100	Долгосрочные обязательства	100
		Краткосрочные обязательства	50
Валюта баланса	800	Валюта баланса	800

Вариант 2. CE - это сумма рабочего капитала (Working capital) и внеоборотных активов по остаточной стоимости (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Вариант 2 расчета величины задействованного капитала, ден. ед.

$$CE = 100 - 50 + 700 = 750$$

Внеоборотные активы	700	Собственный капитал	650
Оборотные активы	100	Долгосрочные обязательства	100
		Краткосрочные обязательства	50
Валюта баланса	800	Валюта баланса	800

Под рабочим капиталом (Working capital) или собственным оборотным капиталом или собственными оборотными средствами понимается разница между оборотными активами и краткосрочными обязательствами. По данным таблицы он определяется так: 100 ден. ед. – 50 ден. ед. = 50 ден. ед.

Вариант 3. СЕ - это сумма собственного капитала и долгосрочных обязательств (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Вариант 3 расчета величины задействованного капитала, ден. ед.

$$CE = 650 + 100 = 750$$

Внеоборотные активы	700	Собственный капитал	650
Оборотные активы	100	Долгосрочные обязательства	100
		Краткосрочные обязательства	50
Валюта баланса	800	Валюта баланса	800

Наиболее распространенным подходом к расчету ROI является следующий:

$$ROI = \text{Прибыль}^* / \text{Задействованный в бизнесе капитал} \quad (6.2)$$

* Классический показатель прибыли при расчете которой из доходной части вычитаются расходы и в т.ч. сумма начисленной амортизации.

В этом случае возникает проблема оценки эффективности деятельности подразделений: если дивизион постоянно зарабатывает одну и ту же величину прибыли и имеет одни и те же активы, то со временем ROI становится больше только потому, что активы устаревают (см. табл. 6.4).

Представим, что начале первого года (или в декабре предыдущего 0 года) был приобретен и введен в эксплуатацию внеоборотный актив стоимостью 500 ден. ед. Динамики показателей первоначальной стоимости внеоборотных активов, оборотных активов и текущих обязательств за 3 года не

наблюдалось Ежегодно начислялась амортизация в сумме 100 ден. ед. (табл. 6.4)

Таблица 6.4

Проблема расчета традиционного показателя ROI

Год	Первоначальная стоимость основных средств	Амортизация	Оборотные активы	Текущие обязательства	Прибыль	ROI
1	400	80	200	120	30	7,5%
2	400	80	200	120	30	9,4 %
3	400	80	200	120	30	12,5 %

Остаточная стоимость основных средств в конце каждого года :

$$\text{Год 1} = 400 - 80 = 320 \text{ ден. ед.}$$

$$\text{Год 2} = 320 - 80 = 240 \text{ ден. ед.}$$

$$\text{Год 3} = 240 - 80 = 160 \text{ ден. ед.}$$

Расчет ROI:

$$\text{Год 1} = 30 / (400 - 80 + 200 - 120) \times 100 = 7,5 \%$$

$$\text{Год 2} = 30 / (320 - 80 + 200 - 120) \times 100 = 9,4 \%$$

$$\text{Год 3} = 30 / (240 - 80 + 200 - 120) \times 100 = 12,5 \%$$

Для того, чтобы решить проблему АССА предлагает исключить влияние амортизации в знаменателе формулы, т.е. изменить формулу расчета ROI

$$\text{ROI} = \text{Прибыль}^* / \text{Скорректированный задействованный в бизнесе капитал}^{**} \quad (6.3)$$

* Классический показатель прибыли при расчете которой из доходной части вычитаются расходы и в т.ч. сумма начисленной амортизации.

** При расчете показателя задействованного в бизнесе капитала в внеоборотных активах отражается не остаточная стоимость основных средств, а первоначальная

Расчет ROI:

$$\text{Год 1} = 30 / (400 + 200 - 120) \times 100 = 7,5 \%$$

$$\text{Год 2} = 30 / (400 + 200 - 120) \times 100 = 7,5 \%$$

$$\text{Год 3} = 30 / (400 + 200 - 120) \times 100 = 7,5 \%$$

При расчете ROI этим вариантом следует помнить о следующем:

1. Игнорируется тот факт, что в бизнесе могут использоваться старые и новые основные средства (активы). Старые основные средства требуют более частого ремонта, больше затрат. Следовательно, прибыль центра ответственности будет снижена из-за дополнительных затрат на ремонт. И это скажется на ROI (старые активы, больше затрат, меньше прибыли).

2. Инфляция, разница во времени приобретения основных средств и технологические изменения в мире могут создать разные условия использования активов в центре ответственности. Например, один центр ответственности (центр инвестиций) приобрел активы 20 лет назад за миллион долларов. А второй центр ответственности (центр инвестиций) – три года назад за миллион долларов. Технологические характеристики активов будут разными.

Рентабельность инвестиций return on investment (ROI) и рентабельность используемого капитала ROCE. Отличия.

ROCE - рентабельность используемого капитала. Оценивается с позиций собственников и кредиторов. Числитель и знаменатель корректируются таким образом, чтобы исключить активы, не используемые в операционной деятельности. Используемый капитал рассчитывается на основе инвестированного капитала, из которого исключаются бездействующие активы и активы, не имеющие отношения к операционной деятельности, в частности незавершенное строительство, инвестиции в финансовые активы.

$$\text{ROCE} = \text{Чистая прибыль} / (\text{собственный капитал плюс долгосрочные обязательства}) \quad (6.4)$$

Если корректировки не делаются, что бывает довольно часто, то ROCE не несет в себе глубокого смысла и является всего лишь синонимом рентабельности нескорректированного инвестированного капитала.

6.3. Остаточная прибыль (Residual income (RI)): интерпретация, преимущества и недостатки

Показатель Residual income (RI) представляет собой остаточную прибыль или остаточный доход, который определяется как разность между чистой прибылью от основной деятельности и произведением задействованного в бизнесе капитала на стоимость капитала в %.

$$RI = \text{прибыль (уже вычтена амортизация и проценты)} - \text{Задействованный капитал} \times \text{стоимость капитала в \%} \quad (6.5)$$

Особенности:

- из прибыли вычитается амортизация;
- из прибыли вычитаются затраты на обслуживание кредитов и займов;
- из прибыли вычитаются вмененные (альтернативные) затраты или стоимость задействованного капитала.

Пример.

Задействованный капитал (capital employed) 200 долл.. ROI – 20% Дополнительные инвестиции 100 долл. (проект рассчитан на 5 лет, ликвидационная стоимость отсутствует)

Средняя прибыль от инвестиции - 25 долл. (после вычета амортизации). Затраты на капитал – 15 %.

Требуется рассчитать RI после инвестиций.

Решение представлено в табл. 6.5

Расчет показателей ROI

Показатели	Вариант без новых инвестиций	Вариант с новыми инвестициями
Прибыль	$200 \times 0,2 = 40$	$40 + 25 = 65$
Стоимость капитала	$200 \times 0,15 = 30$	$(200+100) \times 0,15 = 45$
RI	10	20

Преимущества RI:

1. Прибыль появляется в условиях когда отдача на вложенные средства (задействованный капитал или *capital employed*) превышает затраты на использование капитала (стоимость капитала)

2. Показатель гибкий, поскольку стоимость капитала можно подсчитать для разных инвестиций с разными рисками.

Недостаток RI: сложно сравнивать RI разных центров инвестиций. Нет увязки между размером центра прибыли и размером инвестиций.

6.4. Принципы трансфертного ценообразования

Трансфертная цена - это цена, по которой товары или услуги переводятся из одного подразделения компании в другое, или от одной бизнес-единицы к другой.

Трансфертные цены должны быть установлены на уровне, обеспечивающем максимизацию прибыли для организации в целом.

Трансфертные цены целесообразно использовать в условиях автономии бизнес-единиц компании, когда есть потоки продуктов и услуг внутри предприятия и есть возможность реализовать полуфабрикаты на сторону.

Например, подразделение А поставляет полуфабрикаты подразделению В, но у него есть возможность продать полуфабрикаты на рынке в т.ч. и

конкурентам подразделения В. т.е. у подразделения А два источника дохода: внутренние продажи и продажи на сторону.

Проблемы трансфертного ценообразования.

Проблема 1. Установка правильного уровня автономии центра ответственности. Используется трансфертное ценообразование для центров прибыли. Для центра передающего продукты – это продажа, для центра получателя – затраты.

Проблема 2. Справедливость оценки результативности центров ответственности. Ключевым показателем в центре прибыли является прибыль. Следовательно, этот центр не заинтересован в работе на другой центр без соответствующей оплаты. Доходы его должны быть больше, затраты меньше. В результате возникают споры по поводу размера трансфертной цены. Так трансфертные цены влияют на поведение и решения руководителей центров прибыли. Однако у этих центров прибыли могут быть свои интересы, причем эти интересы разных центров могут не совпадать.

Проблема 3. Обеспечение максимального уровня прибыли всей компании.

Поскольку каждый центр прибыли пытается максимизировать свою прибыль при том же уровне выпуска продукции, полуфабрикатов, то могут быть расхождения между всеми центрами прибыли компании и цель (максимизация общей прибыли) может быть не достигнута.

Проблема 4. Поиск идеального решения.

1. В идеале трансфертная цена – это искусственно установленная рыночная цена для передающего и получающего центров.

2. Она при этом должна быть справедливой, поскольку от нее зависит результативность работы центра.

3. Трансфертные цены компании должны способствовать максимизации ее прибыли.

На практике очень трудно добиться выполнения сразу трех условий.

Преимущества трансфертного ценообразования в дивизионной компании:

- использование трансфертных цен предусматривает согласование целей отдельных дивизионов и компании в целом;

- устраняется дисфункциональная система принятия решений (теперь каждый менеджер учитывает и интересы дивизиона и интересы компании в целом);

- происходит коммерциализация подразделений, от трансфертной цены зависит важный показатель – прибыль подразделения, дивизиона;

- дивизионная автономия сохраняется и при этом отношения между дивизионами и центральным офисом подлежат балансировке.

Правила трансфертного ценообразования. Минимальная трансфертная цена (ниже этой цены передающий дивизион не согласится передавать продукт) – сумма переменных затрат дивизиона и альтернативных затрат по тем позициям (продуктам и услугам), которые подлежат передаче (см. рис. 6.1).

При этом альтернативными затратами могут быть:

- максимальный маржинальный доход, не дополученный вследствие передачи продукта другому подразделению вместо продажи на сторону;

- маржинальный доход, недополученный дивизионом вследствие того продукт мог бы быть использован другим образом в тех же условиях (сравнение со следующей лучшей альтернативой).

Примечание: если нет возможности продать продукт на внешний рынок или нет альтернатив использования внутри компании, то трансфертная цена = нормативным переменным затратам.

Максимальная трансфертная цена (выше этой цены принимающий дивизион не согласится приобретать продукт) – самый нижний уровень рыночной цены, которая приемлема для принимающего дивизиона.

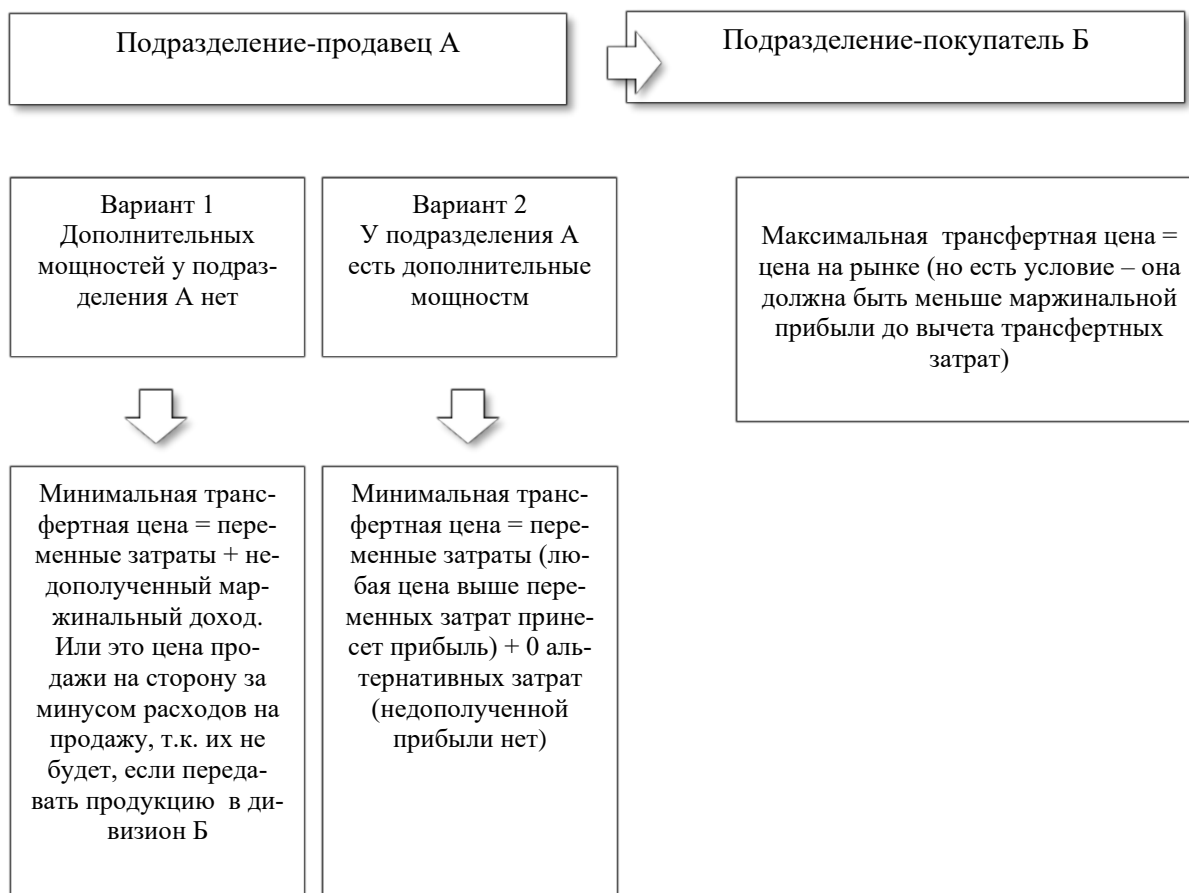


Рис. 6.1 Минимальные и максимальные трансфертные цены (концептуальные подходы к разработке системы трансфертного ценообразования)

Пример.

Компания производила подошвы для спортивной и обычной обуви и продавала их другим производителям обуви. Затем было принято решение открыть новое подразделение по производству спортивной обуви. В результате в компании выделено два дивизиона (рис. 6.2).

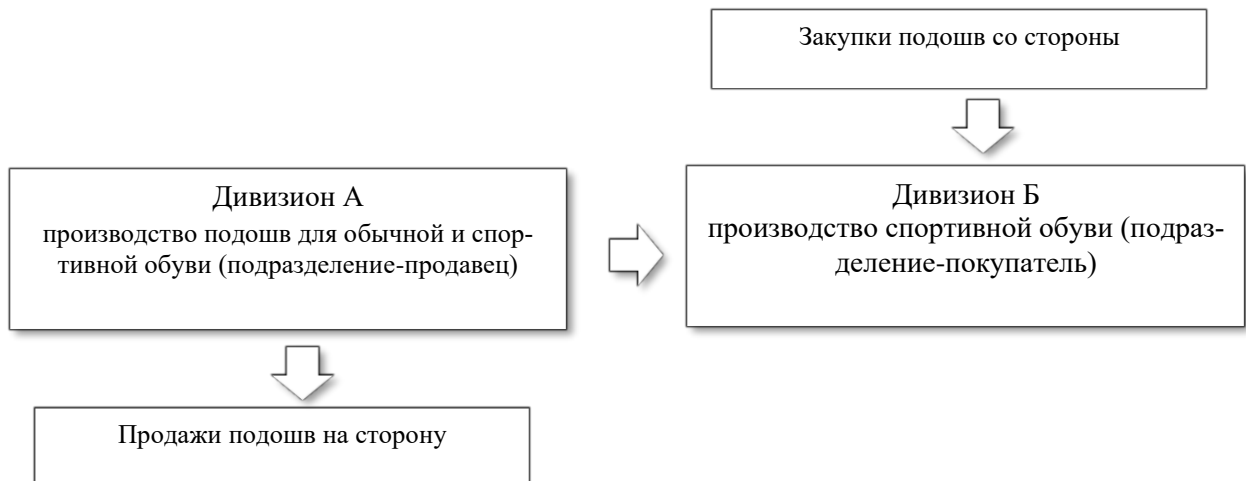


Рис. 6.2 Компания (производство обуви)

Исходная информация представлена в табл. 6.6

Таблица 6.6

Исходная информация

Дивизион по производству подошв для обычной и спортивной обуви		Дивизион по производству спортивной обуви	
Цена подошв	35	Цена обуви	110
Переменные затраты на производство	20	Собственные переменные затраты на производство (они не включают стоимость подошв, т.е. трансфертную цену подошв)	50
Прямые затраты на продажу	3	Цена подошв у сторонних поставщиков	30
Маржинальный доход	12	Маржинальный доход	30

Цена подошв в 35 ден. ед. является рыночной ценой.

Цена подошв у сторонних поставщиков в сумме 30 ден. ед. – это цена со скидкой со стороны стороннего поставщика.

Установите справедливую трансфертную цену для дивизиона А, если решили передать 10 000 подошв для дивизиона Б (раньше дивизион Б закупал подошвы только со стороны).

Решение. Все зависит от того, имеет ли дивизион А запасные мощности.

Вариант 1. Мощностей нет. Все продается на рынок. Поэтому дивизиону А придется отказаться от части продажи подошв на сторону, чтобы передать 10 000 подошв дивизиону 2.

Трансфертная цена = сумма переменных затрат дивизиона и альтернативных затрат по тем позициям (продуктам и услугам), которые подлежат передаче = $20 + 12 = 32$ ден. ед. (т.е. по меньшей трансфертной цене нет смысла передавать подошвы в дивизион 2). Следует отметить, что эта цена не включает расходы на продажу, т.к. их не будет, если передавать подошвы в дивизион Б.

Альтернативный вариант расчета: $35 - 3 = 32$ ден. ед.

Вариант 2. Мощности есть. В этой ситуации нет потери маржинального дохода (12 ден. ед.). Минимальная трансфертная цена может быть 20 ден. ед. (переменные затраты). Дивизионы должны согласовать цену в интервале 20 – 30 долл. Возможно цена будет такой: переменные затраты и небольшая прибыль, например, 24 ден. ед. Однако эту цену необходимо обосновать.

Максимальной трансфертной ценой является рыночная цена. Цена на рынке – 35 ден. ед. Однако есть одно условие. Показатель «Маржинальная прибыль до вычета трансфертных затрат» («Contribution before deducting transfer cost») должен быть больше, чем рыночная цена. Если он будет меньше, то смысла производить нет.

Смотрим наш пример. Маржинальная прибыль до вычета трансфертных затрат = $100 - 50 = 50$ ден. ед.

Следовательно, максимальной трансфертной ценой является рыночная цена в 35 ден. ед..

Таким образом, при расчете максимальной трансфертной цены необходимо помнить правило:

Если рыночная цена меньше маржинальной прибыли до вычета трансфертных затрат, то берем в качестве максимальной трансфертной цены рыночную цену.

Если рыночная цена больше маржинальной прибыли до вычета трансфертных затрат, то берем в качестве максимальной трансфертной цены показатель маржинальной прибыли до вычета трансфертных затрат.

Вопросы для самоконтроля:

1. Экономическая сущность дивизионализации (Divisionalisation).
2. Преимущества дивизионализации (Divisionalisation).
3. Недостатки дивизионализации.
4. Варианты расчета задействованного капитала CE (capital employed).
5. Проблемы использования классического подхода к расчету ROI .
6. Преимущества показателя RI.
7. Проблемы трансфертного ценообразования.
8. Правила трансфертного ценообразования - расчет минимальной трансфертной цены.
9. Правила трансфертного ценообразования - расчет максимальной трансфертной цены.
10. Сущность показателя маржинальной прибыли до вычета трансфертных затрат.

Задание 1

Компания «Медиа Сервис» – рекламное агентство полного цикла, которое занимается размещением наружной рекламы на специальных рекламных щитах. Заказчиками наружной рекламы традиционно являются предприятия розничной торговли, финансовые компании, мобильные операторы и

продавцы недвижимости. Компания «Медиа Сервис» состоит из следующих подразделений: создание (производство) макетов и размещение рекламы. Первое создает макеты рекламы (работа дизайнеров, печать постеров)). Второе осуществляет аренду рекламных щитов и размещение самой рекламы (работы по монтажу постеров на рекламных щитах).

Одним из проектов является продвижение услуг автосалона «Альфа». Доход от полного цикла услуг по проекту (совместная работа двух подразделений) 80000 долл.. Время создания рекламного макета (работа первого подразделения) – 16 часов. В среднем, оказывая аналогичные услуги на сторону первое подразделение может заработать 20000 долл. в день, средняя норма маржинального дохода 40 %

Поскольку каждое из подразделений может самостоятельно зарабатывать прибыль (первое подразделение печатать различные рекламные проспекты, второе сдавать в субаренду рекламные щиты, а также строить и сдавать в аренду рекламные щиты) принято решение на основе подразделений создать дивизионы, внедрить элементы трансфертного ценообразования, адаптивного скользящего бюджетирования и разработать систему сбалансированных показателей.

Таблица 6.7

Исходная информация

Показатели	Затраты дивизиона 1	Затраты дивизиона 2
Работа дизайнеров	8000	
Затраты на печать постеров (постерная транслюцентная бумага, краска и т.д.)	10000	
Аренда щитов (в зависимости от их количества)		15000
Затраты на оплату труда монтажников		3000

Определите минимальную трансфертную цену на услуги первого дивизиона, учитывая, что его мощности загружены полностью.

Задание 2

Компания была создана три года назад, стоимость приобретенных внеоборотных активов составила 1000 тыс. долл. Метод начисления амортизации – линейный. Срок службы 10 лет. Ликвидационная стоимость равна нулю.

Баланс на конец 3-го года существования компании представлен в табл. 6.8

Таблица 6.8

Исходная информация: баланс на конец 3-го года существования компании

Внеоборотные активы	700	Собственный капитал	650
Оборотные активы	100	Долгосрочные обязательства	100
		Краткосрочные обязательства	50
Валюта баланса	800	Валюта баланса	800

Прибыль компании до вычета амортизации составила 205 тыс. долл., накладные расходы без включения в них амортизации 45 тыс. долл., из них 40 % расходы на ремонт, которые в следующем году планируется увеличить на 70 %. (планируется значительный рост затрат).

Собственник компании попросил специалиста в области управления финансами представить управленческий отчет в т.ч. расчет ROI классическим способом. Однако оказалось, что если теоретически компания постоянно зарабатывает одну и ту же величину прибыли и имеет одни и те же активы, то со временем ROI, рассчитываемый классическим способом, становится больше только потому, что активы устаревают. Было принято решение исключить влияние процесса устаревания активов на рост показателя ROI.

Рассчитайте ROI на конец 3 и 4 года другим способом, если рабочий капитал (working capital), долгосрочные обязательства, показатели цены,

объема продаваемой продукции, удельных переменных затрат в четвертый год не изменились, новых активов не приобреталось.

Тесты

Тест 1.

Продукт X передается из одного подразделения А компании в другое подразделение В (из него производят другой продукт XX)

Подразделение А реализует на сторону продукт А по цене 54 ден. ед. Собственные переменные затраты на производство продукта А составили 35 ден. ед. Затраты на продажу продукта А – 3 ден. ед.

Подразделение В реализует продукт АА по цене 210 ден. ед. Собственные переменные затраты на производство продукта АА составили 158 ден. ед. Подразделение-продавец может приобрести продукт А по цене 53 ден. ед. у другой компании.

Рассчитайте максимальную трансфертную цену продукта А

А 52 долл

В 53 долл

С 51 долл

Д 105 долл

Следующая ситуация относится к вопросам 2-4.

Операционная прибыль компании «Дельта» составила 160 000 долл. СЕ (Capital employed) составил 800 000 долл. в т.ч. рабочий капитал 150000, внеоборотные активы 600000 долл.

Стоимость капитала 14 %. Новые инвестиции составили 50 000 долл. Предполагается, что они увеличат операционную прибыль на 8 000 долл.

Тест 2.

Определите показатель ROI до новых инвестиций и после

ROI до новых инвестиций

ROI после новых инвестиций

Тест 3.

Определите показатель ROI до новых инвестиций и после

RI до новых инвестиций

RI после новых инвестиций

Тест 4.

Следующие утверждения верны в отношении показателей ROI и RI

(1) Сложно сравнивать RI разных центров инвестиций, поскольку нет увязки между размером центра прибыли и размером инвестиций.

(2) Показатель RI гибкий, поскольку стоимость капитала можно подсчитать для разных инвестиций с разными рисками.

(3) Если в знаменателе формулы расчета ROI показатель остаточная стоимость основных средств и прочих внеоборотных активов, то игнорируется тот факт, что в бизнесе могут использоваться старые и новые основные средства.

A только 1 и 3

B только 1 и 2

C только 3

D только 2

Тест 5.

Были сделаны следующие заявления о системе трансфертного ценообразования, в соответствии с которой подразделение А передает товар в подразделение В.

(1) Внутренние перемещения должны быть предпочтительны при наличии внешнего рынка для перемещаемого товара, потому что будет больше контроля над качеством и доставкой.

(2) Трансфертная цена будет определять, как прибыль будет распределяться между двумя подразделениями.

Какое из вышеперечисленных утверждений верно?

- A Только 1
- B Только 2
- C Оба неверны
- D Оба верны

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Многочисленные проблемы российской экономики, с которыми сталкиваются предприятия в процессе своей деятельности, появление современных сложных систем управления субъектами хозяйствования, динамично развивающаяся рыночная среда требуют внедрения и дальнейшего совершенствования методологии управления эффективностью бизнеса.

Важность рассмотренных в учебном пособии проблем заключается в том, что существующие системы управления эффективностью бизнеса не в полной мере ориентированы на предоставление информации, способствующей гибкому реагированию на изменения внешней среды. Традиционные методы управленческого учета, бюджетирования, трансфертного ценообразования, формирования управленческой отчетности, управленческого анализа затрат, часто неоправданно усложнены, не служат целям управления, в то время как в рамках современных управленческих систем, построенных на принципах экономного производства требуются более современные и эффективные концепции. Классическая система управленческого учета пока не способна эффективно решать стратегические задачи развития организации. Кроме того, она функционально ограничивает деятельность бухгалтеров-аналитиков рамками производственной стадии. Следовательно, в компаниях необходимо разрабатывать продвинутые системы управленческого учета, основанные на принципах эффективного современного управления эффективностью бизнеса с включением функций стратегического планирования, реинжиниринга бизнес-процессов, декомпозиции стратегических целей компании, интеллектуального анализа данных и бизнес-анализа.

Рассмотренные в учебном пособии подходы к организации системы управления эффективностью бизнеса позволят магистрантам изучить современную систему управления компанией.

ЛИТЕРАТУРА

1 Александров, Д. В. Инструментальные средства информационного менеджмента. CASE-технологии и распределенные информационные системы : учебное пособие / Д. В. Александров. – Москва : Финансы и статистика, 2022. - 225 с. - ISBN 978-5-00184-074-9. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1913987> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

2 Ахметзянов А.А., Соколов А. Ю. Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность в рамках использования современных ERP-систем: проблемы синхронизации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2018. № 6. С. 15-24.

3 Бережнов, Г. В. Стратегия позитивного и креативного развития предприятия : учебник для магистров / Г. В. Бережнов, В. В. Дергунов. – 3-е изд., испр. и доп. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. – 716с. – ISBN 978-5-394-03273-8. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1081797> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

4 Болдырева, Н. П. Ценообразование : учебное пособие / Н. П. Болдырева. – 2-е изд., стер. - Москва : ФЛИНТА, 2018. – 166 с. – ISBN 978-5-9765-3936-5. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1860943> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

5 Вахрушина, М. А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки : монография / М.А. Вахрушина, Л.В. Пашкова. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2023. – 114 с. – (Научная книга). – ISBN 978-5-9558-0374-6. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1912384> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

6 Вдовенко, Л. А. Информационная система предприятия : учебное пособие / Л.А. Вдовенко. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2021. – 302 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – ISBN 978-5-9558-0329-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1539230> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

7 Волошин, Д. А. Искажение корпоративной отчетности: выявление, противодействие и профилактика : монография / Д. А. Волошин. – Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2020. – 156 с. - (Научная мысль). – ISBN 978-5-369-01486-8. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1039308> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

8 Гарифуллин К.М. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений / К.М. Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич, А.Ю. Соколов, Е.А. Астраханцева А.Р. Губайдуллина. – Москва. Изд-во «Кнорус». 2016. 133 с.

9 Гринберг, Р. С. Российская социально-экономическая Система: реалии и векторы развития : монография / отв. ред. Р. С. Гринберг, П. В. Савченко. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 596 с. — (Научная мысль). - ISBN 978-5-16-016215-7. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1087982> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

10 Грушенко, В. И. Стратегии управления компаниями. От теории к практической разработке и реализации : учебное пособие / В. И. Грушенко. — Москва : ИНФРА-М, 2021. – 336 с. – (Высшее образование: Магистратура). - ISBN 978-5-16-006721-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1217270> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

11 Демчук, О. Н. Теория организации : учебное пособие / О. Н. Демчук, Т. А. Ефремова. - 4-е изд., стер. - Москва : ФЛИНТА, 2022. – 262 с. – ISBN 978-5-9765-0699-2. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1874982> (дата обращения: 01.11.2022)

12 Дрогобыцкая, К. С. Архитектурные модели экономических систем : монография. – М. : Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2019. – 301 с. – (Научная книга). - ISBN 978-5-9558-0328-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1012459> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

13 Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 655 с. – (Серия «Зарубежный учебник»). – ISBN 978-5-238-00580-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1028833> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

14 Жуков, Б. М. Управленческие технологии гибкого развития предприятия на основе процессов реструктуризации, логистизации и повышения капитализации : монография / Б. М. Жуков. – 2-е изд. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2019. – 294 с. – ISBN 978-5-394-02844-1. - Текст : электронный (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

15 Зайцев, Н. Л. Краткий словарь экономиста : словарь / Н.Л. Зайцева. – 4-е изд., доп. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 224 с. – (Библиотека малых словарей «ИНФРА-М»). - ISBN 978-5-16-002779-1. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1859842> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

16 Закиева Л.Б., Соколов А.Ю. Философия ЛТ в современных системах управленческого учета затрат и результатов // Управленческое консультирование, 2019, № 10, с. 68-80

17 Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 448 с. - ISBN 978-5-9776-0362-1. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/987793> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

18 Ивашкевич, В. Б. Интегрированный учет в системе управления предприятием : монография / В.Б. Ивашкевич. — Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2023. – 124 с. - ISBN 978-5-9776-0476-5. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1912396> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

19 Ивашкевич, В. Б. Стратегический контроллинг: Учебное пособие / Ивашкевич В. Б. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 216 с. - ISBN 978-5-9776-0260-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/959939> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

20 Инициативное бюджетирование: эволюция теории и практики : монография / под общ. ред. В.В. Вагина. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 270 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1836241. – ISBN 978-5-16-017247-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1836241> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

21 Казакова, Н. А. Управленческий анализ: комплексный анализ и диагностика предпринимательской деятельности : учебник / Н.А. Казакова. – 2-е изд., перераб. и доп. — Москва: ИНФРА-М, 2023. – 261 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Высшее образование: Бакалавриат). – ISBN 978-5-16-005758-3. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1930671> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

22 Казакова, Н. А. Методология риск-ориентированного контроля и контроллинга эффективности бизнеса : монография / Н.А. Казакова, Е.И. Ефремова ; под ред. проф. Н.А. Казаковой. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 234 с. – (Научная мысль). – www.dx.doi.org/10.12737/monography_5c500980856726.67755087. – ISBN 978-5-16-014912-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1010676> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

23 Камалова А.Р., Соколов А.Ю. Типология бизнес-процессов в системе финансового управления организацией / А.Р. Камалова, А.Ю. Соколов. – сб. статей победителей Международной научно-практической конференции «Современные социально-экономические процессы: проблемы, закономерности, перспективы». – Пенза: Наука и просвещение, 2017, с. 49-52

24 Камалова А.Р. Теоретические подходы к определению понятия реинжиниринга бизнес-процессов / А.Р. Камалова, А.Ю. Соколов, сб. статей VI Международной научно-практической конференции «European research». – Пенза: МЦНС «Наука и просвещение», 2016, с. 89-91

25 Карминский, А. М. Методология создания информационных систем : учебное пособие / А. М. Карминский, Б. В. Черников. – 2-е изд., перераб. и доп. - Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2020. – 320 с. : ил. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-8199-0494-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1043095> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

26 Ким, Л. И. Стратегический управленческий учет : монография / Л.И. Ким. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 202 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/2770. – ISBN 978-5-16-009571-4. – Текст : электронный. – URL:

<https://znanium.com/catalog/product/1851535> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

27 Клиентоориентированность: исследования, стратегии, технологии : монография / Л.С. Латышова, И.В. Липсиц, О.К. Ойнер [и др.]. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – 241 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1058297. – ISBN 978-5-16-015796-2. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1875215> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

28 Климова, Н. В. Экономический анализ (с традиционными и интерактивными формами обучения) : учебное пособие / Н. В. Климова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2020. – 296 с. – ISBN 978-5-9558-0479-8. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1068837> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

29 Ковени, М. Стратегический разрыв: Технологии воплощения корпоративной стратегии в жизнь: Справочное пособие / Ковени М. – М.:Альпина Паблицер, 2016. – 232 с.: ISBN 978-5-9614-5931-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1003096> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

30 Крахин, А. В. Информационные технологии и системы в управленческой деятельности : учебно-практическое пособие / А. В. Крахин. – Москва : ФЛИНТА, 2020. – 256 с. - ISBN 978-5-9765-4392-8. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1860973> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

31 Левчаев, П. А. Финансовый механизм и управленческий учет расхода производственных ресурсов компании : монография / П.А. Левчаев, В.И. Осипов. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 231 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/monography_59ebed14acf8b6.19361685. - ISBN 978-5-16-013187-0. –

Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1149630> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

32 Лысенко, Д. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебник / Д.В. Лысенко. – М. : ИНФРА-М, 2018. – 320 с. – (Высшее образование). - ISBN 978-5-16-003127-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/978538> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

33 Маевская, Е. Б. Стратегический анализ и бюджетирование денежных потоков коммерческих организаций : монография / Е.Б. Маевская. — Москва : ИНФРА-М, 2023. – 108 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/2378. – ISBN 978-5-16-009615-5. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1911193> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

34 Макарова, В. А. Управление стоимостью промышленных предприятий : учебное пособие / В.А. Макарова, А.А. Крылов. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 188 с. – (Высшее образование: Магистратура). – DOI 10.12737/2037. – ISBN 978-5-16-006911-1. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1844323> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

35 Маклаков, Г. В. Эффективность коммерческой деятельности : монография / Г. В. Маклаков. – Москва : Дашков и К, 2016. – 232 с. – ISBN 978-5-394-02599-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/557756> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

36 Мануйленко, В. В. Управление прибылью в акционерных обществах региона: теория и практика. Книга 1 : монография / В. В. Мануйленко, Т. А. Садовская ; под науч. ред. д-ра экон. наук В. В. Мануйленко. – Москва : Финансы и Статистика, 2021. – 240 с. – ISBN 978-5-00184-046-6. – Текст :

электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831401> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

37 Мануйленко, В. В. Инновационный подход к управлению прибылью в коммерческих корпоративных организациях. Книга 2. : монография / В. В. Мануйленко, Т. А. Садовская ; под науч. ред. д-ра экон. наук В.В. Мануйленко. – Москва : Финансы и Статистика, 2021. – 136 с. – ISBN 978-5-00184-047-3. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1831399> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

38 Мизиковский, И. Е. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / И. Е. Мизиковский. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2021. – 144 с. - ISBN 978-5-9776-0413-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1224786> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

39 Мищенко, А. В. Методы финансового планирования и оценки эффективности управления производственно-финансовой деятельностью предприятия : монография / А.В. Мищенко, А.В. Пилюгина. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – 304 с. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1875454. - ISBN 978-5-16-017783-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1875454> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

40 Наумов, В. Н. Стратегическое взаимодействие рыночных субъектов в маркетинговых системах : монография / В.Н. Наумов, В.Г. Шубаева. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 270 с. – (Научная мысль). — DOI 10.12737/5750. – ISBN 978-5-16-009782-4. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1852194> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

41 Одинцов, Б. Е. Современные информационные технологии в управлении экономической деятельностью (теория и практика) : учебное пособие / Б.Е. Одинцов, А.Н. Романов, С.М. Догучаева. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2023. – 373 с. - ISBN 978-5-9558-0517-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1894608> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

42 Павлов, А. Ю. Инструментарий поддержки экономико-управленческих и инвестиционных решений в высокотехнологичном производстве с учетом концепции импортозамещения : монография / А. Ю. Павлов, Е. А. Кобец, Е. К. Защитина, Е. С. Огурцов, К. В. Самонова ; Южный федеральный университет. – Ростов-на-Дону ; Таганрог : Издательство Южного федерального университета, 2018. – 115 с. - ISBN 978-5-9275-2699-4. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1021750> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

43 Панков, В. В. Экономический анализ : учебное пособие / В. В. Панков, Н. А. Казакова. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2022. – 624 с. – ISBN 978-5-9776-0189-4. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1842528> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

44 Панов, М. М. Постановка системы бюджетного управления, или Три координаты бизнеса: БДР, БДДС, ББЛ / М.М. Панов. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – 304 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Просто, кратко, быстро). – DOI 10.12737/1755. – ISBN 978-5-16-009256-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1897697> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

45 Пейл, Ж. Реальная стратегия: как планировать только то, что можно воплотить : практическое руководство / Ж. Пейл. – Москва : Альпина Паблишер, 2021. – 370 с. - ISBN 978-5-9614-6839-7. – Текст : электронный. –

URL: <https://znanium.com/catalog/product/1842381> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

46 Пласкова, Н. С. Методология учетно-аналитического обеспечения контроллинга в системе управления организацией : монография / Н.С. Пласкова. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 198 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1842566. – ISBN 978-5-16-017318-4. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1842566> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

47 Попов, Р. А. Современные системы управления деятельностью : учебник / Р.А. Попов. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 309 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Высшее образование: Магистратура). – DOI 10.12737/textbook_5a66df75845075.12590697. - ISBN 978-5-16-016191-4. – Текст : электронный. - URL: <https://znanium.com/catalog/product/1856730> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

48 Проскурин, В. К. Анализ, оценка и финансирование инновационных проектов : учебное пособие / В.К. Проскурин. — 2-е изд., доп. и перераб. — Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2022. — 136 с. - ISBN 978-5-9558-0486-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1841691> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

49 Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления : монография / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, Г.Н. Ясменко, Е.А. Оксанич; под ред. Ю.И. Сигидова, М.С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2019. – 236 с. - (Научная мысль). – www.dx.doi.org/10.12737/8223. - ISBN 978-5-16-010870-4. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1010051> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

50 Садрутдинова С.Ш., Соколов А.Ю.. Внедрение системы сбалансированных показателей в процесс управления денежными потоками строительных организаций // Казанский экономический вестник. – 2020. – № 3(47)., С. 26-31

51 Серебрякова, Т. Ю. Внутренний контроль и контроллинг : учебное пособие / Т.Ю. Серебрякова, О.А. Бирюкова ; под ред. Т.Ю. Серебряковой. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 238 с. – (Высшее образование: Магистратура). – DOI 10.12737/textbook_5ca6f77bdee2c8.03932587. – ISBN 978-5-16-014369-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1215340> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

52 Справочник экономиста предприятия : справочник / под ред. доц. Н.Б. Акуленко, доц. С.Н. Кукушкина, доц. А.И. Кучеренко. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 424 с. – (Справочники ИНФРА-М). – DOI 10.12737/24221. – ISBN 978-5-16-012424-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1862308> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

53 Ковени, М. Стратегический разрыв: Технологии воплощения корпоративной стратегии в жизнь: Справочное пособие / Ковени М. – М.:Альпина Паблицер, 2016. – 232 с.: ISBN 978-5-9614-5931-9. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1003096> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

54 Стратегический управленческий учет для бизнеса : учебник / Л.В. Юрьева, Н.Н. Ильшева, А.В. Караваева, А.Н. Быстрова. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 336 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Высшее образование: Магистратура). – ISBN 978-5-16-005513-8. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1844316> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

55 Соколов А.Ю. Использование системы сбалансированных показателей в рамках финансового менеджмента для оценки эффективности деятельности коммерческой организации / А.Ю. Соколов, И.А. Худякова, сборник статей Международной научно-практической конференции «Экономика предприятий, регионов, стран: актуальные вопросы и современные аспекты» . Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». 2020. С. 41-44, 15 августа 2020 г. Пенза

56 Соколов А.Ю. Внутренняя отчетность как инструмент управленческого контроля и аудита, используемый для оценки эффективности бизнеса компании / А.Ю. Соколов, И.А. Худякова, сборник статей X Всероссийской научно-практической конференции Результаты современных научных исследований и разработок. Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». 2020. с. 87-91

57 Соколов А.Ю., Вафина Э.Р. Передача на аутсорсинг функций единоличного исполнительного органа управляющей компании в целях повышения эффективности управления бизнесом // КАНТ, 2020, № 2 (35). – С. 56-61

58 Соколов А.Ю., Назарова Д.А. Принципы внутреннего управленческого контроля // Международная научная конференция «Наука. Исследования. Практика». – СПб.: ГНИИ «Нацразвитие», 2020, с. 265-267.

59 Соколов А.Ю., Закиева Л.Б. Концепция скользящего бюджетирования и прогнозирования: исторические аспекты // Сибирская финансовая школа. 2019. № 5 (136). – с. 74-77.

60 Соколов А.Ю., Валеева Л.Р. Трансформационные модели традиционной системы бюджетирования: в кн. Сборник избранных статей по материалам международной научной конференции ГНИИ "Нацразвитие" (Санкт-Петербург, Август 2019). – СПб.: ГНИИ «Нацразвитие», 2019. – с. 71-73

61 Соколов А.Ю. Современная концепция адаптивного бюджетирования: преимущества и недостатки / А.Ю. Соколов, Ю.К. Ханов. – сб. статей VI Международной научно-практической конференции «Инновационное развитие как фактор конкурентоспособности национальной экономики». – Уфа: ОМЕ-ГА САЙНС, 2017, с. 125-128

62 Соколов А.Ю. Развитие системы сбалансированных показателей как инструмента стратегического управленческого учета IT компаний / А.Ю. Соколов, А.Г. Гатауллина // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8, ч.5 с. 83-92

63 Сунгатуллина, Л. Б. Бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников: Монография / Сунгатуллина Л.Б. – М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 400 с. - ISBN 978-5-9776-0338-6. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1009722> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

64 Соколов А.Ю. Концептуальные подходы к реинжинирингу финансовых бизнес-процессов средствами стратегического управленческого учета / А.Р. Камалова, Р.И. Кадиров // Инновационное развитие экономики.– 2018. – № 2 (44). С. 187-197.

65 Соколов А.Ю. Генезис управленческого учета на основе принципов теории ограничений/ А.Ю. Соколов, Д.Ш. Корнева // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8, ч.2 с. 97-103.

66 Соколов А.Ю. Генезис продвинутого бюджетирования в рамках системы управленческого учета: теоретико-методические аспекты / А.Ю. Соколов, К.Р. Шайхутдинова // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 6, ч.3 с. 136-144

67 Соколов А.Ю. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами и результатами производственной компании на основе принципов

метода «Throughput accounting» / А.Ю. Соколов, Е.Е. Яковлева в кн. Профессия бухгалтера- важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством. – Казань: Центр инновационных технологий, 2016, с. 144-152

68 Соколов А.Ю. Моделирование и разработка эффективной интегрированной системы исчисления затрат и результатов в рамках управленческого учета / А.Ю. Соколов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 5, с. 185-193

69 Теория и практика анализа финансовой отчетности организаций / Н. В. Парушина, И. В. Бутенко, В. Е. Губин [и др.] ; под ред. Н. В. Парушиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2022. – 430 с. - (Высшее образование: Бакалавриат). – ISBN 978-5-8199-0892-1. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1023563> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

70 Управленческий учет : учеб. пособие / под ред. Ю.И. Сигидова и М.С. Рыбьянцевой. – М. : ИНФРА-М, 2019. – 240 с. (Высшее образование: Бакалавриат). – www.dx.doi.org/10.12737/5841. – ISBN 978-5-16-009948-4. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1013470> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

71 Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики : учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан, Е.А. Козельцева. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 303 с. – (Высшее образование: Магистратура). - ISBN 978-5-16-009750-3. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/914132> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

72 Учетно-аналитическая система: теория и практика : монография / Л. В. Андреева, Т. В. Бодрова, Е. В. Зубарева [и др.]. – 3-е изд., перераб. и доп. - Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2020. – 292

с. – ISBN 978-5-394-03996-6. - Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1449821> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

73 Финансовая политика в сфере инноваций: проблемы формирования и реализации : монография / под общ. ред. О.Н. Владимировой. — Москва : ИНФРА-М ; Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2018. - 230 с. – (Научная мысль). – www.dx.doi.org/10.12737/1616. – ISBN 978-5-16-009484-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/973389> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

74 Ценообразование : учебник / В.А. Слепов, Т.Е. Николаева, Е.С. Глазова [и др.]; под ред. В.А. Слепова. – 3-е изд. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2022. – 304 с. – ISBN 978-5-9776-0455-0. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1840489> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

75 Чараева, М. В. Стратегия управления корпоративными финансами: инвестиции и риски : монография / М.В. Чараева. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 218 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Научная мысль). – DOI 10.12737/1064905. - ISBN 978-5-16-015877-8. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1064905> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

76 Чернышева, Ю. Г. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия (организации) : учебник / Ю.Г. Чернышева. – Москва : ИНФРА-М, 2022. – 421 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. — DOI 10.12737/24681. – ISBN 978-5-16-012750-7. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1867886> (дата обращения: 25.12.2022). – Режим доступа: по подписке.

77 Чепулянис, А. В. Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат: Монография / Чепулянис А.В., Бороненкова

С.А., – 2-е изд., стер. – Москва :Флинта, Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 248 с.
ISBN 978-5-9765-3268-7. – Текст : электронный. – URL:
<https://znanium.com/catalog/product/946560> (дата обращения: 01.11.2022). –
Режим доступа: по подписке.

78 Шеремет, А. Д. Теория экономического анализа : учебник / А. Д. Шеремет, А. Н. Хорин. – 4-е изд., доп. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 389 с. – ISBN 978-5-16-014626-3. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1228813> (дата обращения: 25.12.2022). – Режим доступа: по подписке

79 Шигаев, А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / А.И. Шигаев. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 351 с. – ISBN 978-5-238-01442-5. – Текст : электронный. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1028498> (дата обращения: 01.11.2022). – Режим доступа: по подписке.

80 Akhmetzianov A.A., Sokolov A.Y. Technical and economic indicators of strategic management accounting in the development companies based on the life cycle of the produce International Journal of Criminology and Sociology. 2020. Т. 9. С. 2697-2704.

81 Akhmetzianov Ainur A. Sokolov Andrew Y., Financial and Strategic Pricing Analysis in the Development Market Using an Econometric Model, International Journal of Financial Research, International Journal of Financial Research, Sciedu Press, 2021, vol. 12(1), pages 144-148, January.

82 Performance Management (PM) (Study Text). Published by Kaplan Financial Limited. – 2022. – 530 p.

83 Performance Management (PM) (Exam Kit). Published by Kaplan Financial Limited. – 2022. – 543 p.

84 Performance Management (PM) (Study Text). Published by BPP Learning Limited. – 2022. – 560 p.

85 Performance Management (PM) (Exam Kit). Published by Kaplan Financial Limited. – 2022. – 555 p.

86 Sokolov A.Y., Abdullaeva A.S. Modern economic management model efficiency business and criticism traditional budgetings International Journal of Engineering Research and Technology. 2020. T. 13. № 12. C. 4539-4542

87 Sokolov A.Y., Elsukova T.V. Using ABC to enhance throughput accounting: an integrated management approach. - Academy of Strategic Management Journal Volume 15, Special Issue 4, 2016.-8-15

88 Sokolov A.Y., Bismukhametova Ch. Z. Accounting for over-heads in Russia: historical aspects // Academy of Marketing Studies Journal. – Vol. 20, Special Issue, 2016, p. 115-120

89 Sokolov A.Y., Elsukova T.V., Sadykova A.. Management of financial results of the organization by using management accounting techniques /Proceedings of the 5th Economic & Finance Conference, Miami/09-12.02.2016 .Published by International Institute of Social and Economic Sciences.-2016 pp.409-420

90 Sokolov A.Y, Elsukova T.V., Snetkova T.A. Developing budgeting and control in throughput accounting system/Advances in Economics, Business and Management Research/Proceedings of the International conference "Economy in the modern world" (ICEMW 2018).- Volume 61 – pp. 307-312.

Учебное издание

Соколов Андрей Юрьевич

**УПРАВЛЕНИЕ
ЭФФЕКТИВНОСТЬЮ БИЗНЕСА**

Учебное пособие