

УДК 657.47

**МЕТОДОЛОГИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ
ПО ЦЕНТРАМ ЗАТРАТ (НА ПРИМЕРЕ ЗАВОДА
ПО ПРОИЗВОДСТВУ ЖЕЛЕЗОБЕТОННЫХ ИЗДЕЛИЙ)**

И.Н. Черных, доцент

Московский технологический университет, Москва, 119454 Россия

© Автор для переписки, e-mail: innachernikh@mail.ru

В статье рассматриваются вопросы методологии управленческого контроля по центрам затрат в коммерческой организации. Актуальность данной проблемы в настоящее время обусловлена тем, что организация контроля по центрам затрат обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах в отдельных подразделениях. Она необходима для оценки деятельности центров затрат, а также менеджеров. Изучена информационная база и определены субъекты и объекты управленческого контроля деятельности центров затрат, обозначены основные принципы управленческого контроля центров затрат и показана практическая возможность использования указанных принципов на примере завода по производству железобетонных изделий. Представлена принципиальная схема проведения комплексного управленческого контроля, включающая порядок осуществления предварительного, текущего и последующего контроля. Предложены методы управленческого контроля деятельности центров затрат, которые могут использовать ответственные лица подразделения. Особое внимание уделяется автоматизации управленческого учета и контроля по центрам затрат, которая может быть использована в организациях, производящих железобетонную продукцию.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческий контроль, затраты, центр ответственности, центр затрат, принципы управленческого контроля, методы управленческого контроля, информационная база контроля.

**METHODOLOGY OF COST CENTER MANAGEMENT CONTROL
(THE CASE OF A PRECAST CONCRETE PLANT)**

I.N. Chernykh

Moscow Technological University, Moscow, 119454 Russia

© Corresponding author e-mail: innachernikh@mail.ru

The article deals with organizational aspects of management control of the cost centres on the example of a plant for the production of concrete products. In the study reviewed the organizational support of the system of management control by cost centers: the purpose of monitoring, the main objectives and elements of control (control environment, accounting system, control procedures). Presents information base, a list of objects and subjects of

management control by cost centers in the organization under study: depending on role in the monitoring process, the level of detail of the responsibilities and range of contacts. In addition to the selection of subjects of management control by cost centers in the work outlines the main principles of management control of the cost centres and the possibility of their use in these parts of the organization. The conduct of preliminary, current and subsequent control by cost centers has a positive impact on the formation of the economic impact, constituting one of the main purposes of the system of internal management control in the organization. The author offers the scheme of the integrated management control of the cost centers of the plant for production of concrete products. Analyzed software management management accounting and control by cost centers in the organization.

Keywords: management accounting, management control, cost, responsibility center, cost center, principles of management control methods, management control, data base control.

Одним из элементов управленческого учета является учет по центрам ответственности, представляющий систему сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений организации. На базе информации по центрам ответственности организуется контроль и регулирование расходов организации. Важнейшим элементом системы контроля по центрам ответственности является контроль по центрам затрат, позволяющий связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц (рабочих, бригадиров, мастеров, начальников участков и т.д.), оценить результаты каждого подразделения и определить его вклад в общие результаты деятельности организации [1]. На сегодняшний день перед многими организациями стоит задача рационального использования затрат, оптимизации их суммы и уровня для достижения предусмотренных объемов прибыли.

Необходимость решения данной задачи приводит организацию к децентрализации управления, делегированию части общих финансовых управленческих полномочий и ответственности на более низкие уровни управленческой структуры. Поэтому необходимо перестроить организационную структуру в виде совокупности центров затрат так, чтобы каждый нижний уровень управления был подотчетным верхнему, а совокупность линий ответственности представляла иерархическую структуру соподчинения. В современных условиях выделение центров затрат и организация контроля по ним в организациях позволят существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления всей организации в целом. Для каждого центра затрат необходимо определить цель и задачи, в том числе и учетные: какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться. Информация о затратах, формируемая по центрам затрат, позволит организовать их эффективное управление путем осуществления контроля за правильным расходованием сырья, материалов, заработной платы и другими затратами [2].

Отечественными учеными создан ряд трудов по проблемам организации контроля по центрам затрат. Однако при всей существенности и практической значимости имеющихся разработок следует отметить, что ряд теоретических и методических проблем контроля по центрам затрат не получил полного и системного отражения. В частности, недостаточно внимания уделяется исследованию управленческого контроля по центрам

затрат, нуждается в уточнении, корректировке и дополнительном обосновании информационная база контроля, недостаточно проработанными остаются содержательные положения отдельных элементов методики управленческого контроля по центрам затрат организации. Вышеперечисленные факторы свидетельствуют о необходимости проведения дальнейших исследований, направленных на решение теоретических и прикладных проблем контроля по центрам затрат в коммерческих организациях.

Для успешной деятельности организации, повышения уровня рентабельности, сохранения и преумножения ее активов необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого выступает повседневный управленческий (внутренний) контроль [3]. Ученые по-разному трактуют содержание управленческого контроля.

Впервые управленческий контроль был определен Р. Энтони как процесс, с помощью которого менеджеры убеждаются в том, что ресурсы поступают и используются эффективно и результативно для достижения целей, поставленных перед организацией [4].

А. А. Радугин под управленческим контролем понимает наблюдение и регулирование разных видов деятельности организации с целью облегчения выполнения стоящих перед ней организационных задач [5]. Цель управленческого контроля он видит в том, чтобы определить, насколько хорошо выполняется план и где необходимо внести коррективы или применить регулирующие меры.

Анализируя различные подходы к определению понятия управленческого контроля, мы сформулировали точку зрения, согласно которой современный управленческий контроль необходимо рассматривать как фиксирование отклонений тех или иных показателей, анализ их причин и выявление возможных тенденций развития на всех уровнях управления организацией: на уровне организации в целом, на уровне отдельных подразделений, на уровне группы или отдельного работника [6]. Внутренний контроль по центрам затрат – одна из основных функций управления центрами затрат, представляющая собой систему постоянного наблюдения и проверки работы подразделений организации в целях обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений и неблагоприятных ситуаций, своевременного информирования ответственных лиц для принятия решений по устранению, снижению рисков и управления ими [7].

Основная цель контроля деятельности центров затрат, на наш взгляд, состоит в выявлении отклонений от сметы с отнесением их на ответственное лицо.

Задачами управленческого контроля по центрам затрат являются:

- соблюдение должностными лицами и другими работниками центра затрат установленных администрацией требований, правил и процедур: положений о подразделениях, должностных инструкций, правил поведения, исполнения приказов и распоряжений;
- предоставление информации о затратах и результатах центров затрат;
- обеспечение сохранности имущества центра затрат;
- выявление критериев и способов контроля деятельности центров затрат;
- рациональное и экономное использование всех видов ресурсов;
- выявление критериев и способов контроля деятельности центров затрат;
- улучшение финансово-экономических показателей деятельности центра затрат;
- сравнение плановых (сметных) величин затрат с фактически достигнутыми, выявление отклонений от сметы (выяснение причин расхождений) с отнесением их на ответственное лицо центра затрат [2].

Система управленческого контроля центров затрат организации включает в себя три основных элемента:

1. Среду контроля (информационная база, организационная структура, распределение полномочий и ответственности, управленческие методы контроля, работа с персоналом);
2. Учетную систему (совокупность процедур по сбору, регистрации, обработке и представлению данных о затратах центра, зависящую от состояния системы бухгалтерского учета);
3. Процедуры контроля (методы и правила, дающие уверенность в том, что цели контроля будут достигнуты) [9].

Таким образом, управленческий контроль по центрам затрат представляет собой систему отражения, накопления, анализа и представления информации о затратах. Он необходим для оценки деятельности отдельных менеджеров и подразделений.

Для контроля производственных затрат по центрам затрат могут быть использованы многочисленные и разнообразные источники данных, которые можно сгруппировать следующим образом: законодательные акты и нормативно-справочная документация, данные первичного, бухгалтерского, оперативного и статистического учета; плановые данные; нормативные данные; конструкторская и технологическая документация (табл. 1) [8].

Таблица 1. Информационная база контроля производственных затрат по центрам затрат

Группа данных	Составляющие элементы
Законодательные акты и нормативно-справочная документация	Федеральный Закон о бухгалтерском учете План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению
Данные первичного, бухгалтерского, оперативного и статистического учета	Лимитно-заборные карты Требования на отпуск материалов Накладные на внутреннее перемещение материалов Отчеты об использовании материалов Ведомости учета расхода топлива и энергии Табели учета рабочего времени Ведомости учета выработки Отчеты о выпуске готовой продукции Акты о внутреннем браке Рекламации Оборотно-сальдовые ведомости по счетам 20, 23, 25, 26. Сводная ведомость затрат Аналитические данные по счетам учета (20, 23, 25, 26, 43) Управленческая отчетность по центрам затрат
Плановые данные	Плановые показатели организации
Нормативные данные	Нормативные карты прямых затрат на изделия по цехам Сборочные карты и спецификации
Конструкторская и технологическая документация	Карты пооперационного контроля качества изделий Карты технологического процесса производства изделий

Информационная база контроля производственных затрат весьма неоднородна и обширна. Сбор и обработка такого объема информации обычно производится без применения вычислительной техники и представляется чрезвычайно трудоемким процессом. Это является одной из причин того, что контроль проводится нерегулярно, в основном по данным за длительные промежутки времени. Однако в результате создания систем автоматизации управления организацией можно будет формировать единые универсальные

базы данных, используемые при нормировании, планировании, учете и контроле производственных затрат.

С целью создания методологии управленческого контроля по центрам затрат нами выполнен анализ и разработаны предложения по совершенствованию этой системы на одном из заводов по производству железобетонных изделий.

Центры затрат на рассматриваемом заводе по производству железобетонных изделий представлены основными и обслуживающими (вспомогательными) центрами затрат. Управленческий контроль деятельности центров затрат предложен нами на примере основных цехов завода по производству железобетонных изделий: формовочного, арматурного и бетоносмесительного.

Объектами контроля центров затрат являются производственные затраты подразделения или всей организации в целом. Для центров затрат завода по производству железобетонных изделий нами выделены основные объекты контроля, представленные затратами на производство железобетонных изделий, и контрольные точки данных объектов, в качестве которых будем признавать количественные и/или качественные показатели, характеризующие соответствие объекта тем или иным необходимым техническим требованиям и стандартам [9] (табл. 2).

Субъектами управленческого контроля центров затрат могут выступать как ответственные руководители (работники) центра затрат, так и специально созданные подразделения (например, служба внутреннего контроля). Для выделения перечня субъектов управленческого контроля по центрам затрат завода (табл. 3) нами предложены следующие характеристики:

- роль в процессе контроля;
- степень детализации ответственности;
- круг контактов [9].

Мы также предлагаем выделить основные этапы контроля производственных затрат по основным центрам затрат завода по производству железобетонных изделий. Первым этапом контроля производственных затрат по основным центрам затрат является контроль обобщающих показателей затрат, позволяющий оценить общую величину, динамику и структуру затрат. Контроль производственных затрат основных подразделений завода организован нами на примере цехов основного производства (формовочный цех, арматурный и бетоносмесительный), которые являются основными центрами затрат завода. Контроль общей величины, динамики и структуры производственных затрат предлагается проводить по смете затрат цехов основного производства, которая формируется на основе смет затрат основных подразделений (центров затрат), где, в свою очередь, учитываются сметы вспомогательных и обслуживающих цехов.

В результате контроля производственных затрат по основным цехам производства завода, а также в соответствии с размером и структурой выявленных резервов экономии и перерасхода затрат, можно будет сделать выводы о качестве контроля за производственными затратами в организации.

Помимо определения субъектов и объектов управленческого контроля по центрам затрат, можно сформулировать основные принципы управленческого контроля центров затрат:

Таблица 2. Основные объекты управленческого контроля центров затрат завода по производству железобетонных изделий

Объекты контроля	Контрольные точки	
Затраты на производство железобетонных изделий	Материальные затраты: - затраты на сырье и материалы; - затраты на теплоэнергию; - затраты на электроэнергию	Контроль технических требований, предъявляемых к сырью, материалам, полуфабрикатам Способ хранения, согласно ГОСТу и ТУ Входной контроль качества приобретенных для производства железобетонных изделий сырья, материалов, полуфабрикатов Соблюдение норм расходования материальных ресурсов при производстве изделий Соблюдение норм расхода электроэнергии, теплоэнергии, сжатого воздуха, воды, услуг канализации, услуг связи Распределение расходов на энергоресурсы между отдельными видами изделий
	Зарботная плата производственных рабочих	Начисление заработной платы в соответствии с нормами, расценками и тарифными ставками на оплату труда Отклонение от норм и непроизводительные расходы на оплату труда производственных рабочих Контроль правильности отнесения затрат на оплату труда на себестоимость конкретного вида железобетонных изделий
	Отчисления на социальные нужды	Контроль правильности отнесения отчислений на социальные нужды на себестоимость конкретного вида железобетонных изделий
	Затраты на амортизацию	Контроль правильности начисления амортизации основных средств и ее списания на затраты Распределение расходов на амортизацию на конкретный вид изделия
	Затраты на налоги	Контроль правильности уплаты налогов
	Прочие затраты	Правомерность отнесения затрат на эти статьи Распределение расходов между отдельными видами изделий

- 1) закрепление затрат в соответствии с функциями и производственными возможностями центра затрат;
- 2) выбор путей выполнения заданий;
- 3) учет и контроль деятельности центров затрат, сопоставление фактических затрат с плановыми и нормативными;
- 4) ответственность за упущения в деятельности;
- 5) экономическое стимулирование [9].

В табл. 4 нами показана практическая возможность использования данных принципов управленческого контроля в работе центров затрат завода по производству железобетонных изделий.

Анализируя данные табл. 4, можно сделать вывод, что в основных центрах затрат завода используются все вышеперечисленные принципы управленческого контроля по центрам затрат. Что касается обслуживающих центров затрат, то здесь выделены два принципа, которые не используются в некоторых подразделениях организации. Так, пла-

Таблица 3. Субъекты управленческого контроля по центрам затрат завода по производству железобетонных изделий

Типы субъектов контроля	Ответственное лицо	Объем охвата объектов процессом контроля	Круг контактов
1. Формовочный цех	Начальник цеха	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
2. Арматурный цех	Начальник цеха	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
3. Бетоносмесительный цех	Начальник цеха	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
4. Производственно-технический отдел	Начальник цеха	Полный	Руководители и ответственные исполнители
5. Отдел снабжения	Начальник цеха	Полный	Руководители и ответственные исполнители
6. Отдел сбыта	Начальник цеха	В части своей ответственности	В части необходимых для решения задач
7. Транспортный цех со складом готовой продукции	Заведующий складом	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
8. Планово-экономический отдел	Начальник отдела, ведущий экономист	Полный	Полный
9. Отдел организации труда и заработной платы	Начальник отдела	В части своей ответственности	В части необходимых для решения задач
10. Финансовый отдел	Начальник отдела	В части своей ответственности	В части необходимых для решения задач
11. Конструкторско-технологический отдел	Начальник отдела	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
12. Отдел главного механика	Главный механик	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
13. Отдел главного энергетика	Главный энергетик	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
14. Административно-хозяйственный отдел	Начальник отдела	Полный	Руководители и ответственные исполнители
15. Охрана	Начальник службы охраны	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
16. Бухгалтерия	Главный бухгалтер	В части своей ответственности	Руководители и ответственные исполнители
17. Отдел кадров	Начальник отдела	В части своей ответственности	В части необходимых для решения задач

ново-экономический отдел (ЦЗ № 8), отдел организации труда и заработной платы (ЦЗ № 9), финансовый отдел (ЦЗ № 10), административно-хозяйственный отдел (ЦЗ № 14), охрана (ЦЗ № 15), бухгалтерия (ЦЗ № 16), отдел кадров (ЦЗ № 17) не используют второй и третий принципы, представленные в табл. 4.

В каждом центре затрат организации должны быть разработаны и утверждены стандарты, инструкции и положения для каждого субъекта контроля, в которых указаны области полномочий и ответственности, установлен круг обязанностей, описаны необходимые контрольные процедуры. В них также должны быть раскрыты вопросы, касающиеся целей, задач и предметов контроля, проводимого конкретным субъектом, порядок его осуществления, формы представления отчетов о результатах работы.

Таблица 4. Возможность использования принципов управленческого контроля в работе центров затрат завода по производству железобетонных изделий

Принципы управленческого контроля центров затрат	Центры затрат																
	Номера основных центров затрат							Номера обслуживающих центров затрат									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Закрепление затрат в соответствии с функциями и производственными возможностями центра затрат	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Выбор путей выполнения заданий	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	
Учет и контроль деятельности центров затрат, сопоставление фактических затрат с плановыми и нормативными	+	+	+	+	+	+	+	-	-	-	+	+	+	-	-	-	
Ответственность за упущения в деятельности	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	
Экономическое стимулирование	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	

Ведение предварительного, текущего и последующего контроля по центрам затрат позитивно сказывается на формировании экономических результатов, составляющих одну из основных целей системы внутреннего управленческого контроля в организации [10]. Нами предлагается принципиальная схема проведения комплексного управленческого контроля центров затрат, представленная на рисунке.



Схема проведения комплексного управленческого контроля по центрам затрат [9].

Важную роль играет предварительный контроль, который позволяет предотвратить незаконные и экономически нецелесообразные операции и тем самым повысить вероятность получения необходимых количественных и качественных результатов. Он осуществляется в основном экономическими и функциональными подразделениями в процессе наблюдения и проверок деятельности, связанной с формированием затрат, и носит периодический, выборочный характер.

В процессе текущего контроля удается либо совсем погасить возникшие отклонения от планов, норм, нормативов, отрицательно влияющих на промежуточные и конечные

результаты, либо снизить их величину и, таким образом, ослабить действие этого фактора. Такой контроль затрат должен быть приближен к местам формирования затрат.

Наконец, с помощью последующего контроля достигается оценка работы центров затрат по показателям использования ресурсов. Такой контроль способствует устранению различного рода недостатков, связанных с несвоевременным доведением до центров затрат плановых заданий, необоснованной корректировкой планов, формальной оценкой работы подразделений, действием устаревших условий стимулирования работников и т. д.

Для управленческого контроля деятельности центров затрат мы применяли следующие методы, которые могут использовать ответственные лица подразделения:

- документальный контроль:
 - экономический анализ работы центра затрат, который позволяет выявить положительные и отрицательные стороны деятельности центра, т.е. установить, по каким именно калькуляционным статьям или экономическим элементам затрат произошли значительные колебания по периодам, а также изучить показатели, характеризующие непроизводительные расходы, потери, растраты, недостачи и хищения, потери от брака и простоев и т. д.;
 - технико-экономические расчеты, позволяющие определить обоснованность норм расходования затрат;
 - нормативная проверка, которая применяется для выявления отклонений фактических затрат от плановых или нормативных;
 - формальная проверка, посредством которой устанавливается наличие правильно и неправильно заполненных документов;
- 2) фактический контроль:
- проверка реализуемых операций центра затрат;
 - обследование на месте проверяемой операции центра затрат;
 - проверка исполнения принятых решений [11].

В основе контроля деятельности центров затрат лежит применение критерия контролируемости, что означает включение в зону ответственности менеджера конкретного центра только тех участков, на которые он может реально влиять.

Критерий контролируемости обеспечивают либо путем устранения из отчета центра затрат неконтролируемых статей и уточнения сферы, за которую отвечает менеджер, либо вычислением влияния неконтролируемых участков, чтобы показать в отчетах разницу между контролируемыми и неконтролируемыми статьями.

На практике применение критерия контролируемости осуществлять трудно, поскольку многие области не могут быть строго подразделены на контролируемые и неконтролируемые участки. Они, как правило, являются частично контролируемыми. Например, даже тогда, когда на результат способны повлиять события, лежащие вне пределов контроля менеджера – действия конкурентов, изменение цены, нехватка поставляемых материалов – менеджеры могут предпринять некоторые действия, чтобы снизить негативное влияние указанных и им подобных факторов. Они могут, например, заменить недостающий материал другим, если цена на первоначально применявшийся материал очень сильно повысится, или могут отслеживать действия конкурентов и своевременно на них реагировать. Если подобные факторы строго отнести к категории неконтролируемых, то менеджеры могут вообще не стараться как-то реагировать на них и тем самым хотя бы

косвенно влиять. Еще одна проблема связана с тем, что когда какой-то фактор действительно является полностью неконтролируемым, его влияние на конечные результаты деятельности трудно выделить и измерить.

Таким образом, определение контролируемых статей – ключевая задача при внедрении в организации системы контроля по центрам затрат.

Качество работы центров затрат в системе управленческого контроля оценивается в основном такими показателями, как результативность и эффективность.

Результативность – это степень достижения центром затрат поставленной цели. Как правило, она характеризуется качественными показателями: насколько хорошо выполняет свою работу центр затрат, в какой мере ему удастся добиться желаемых результатов, насколько эти результаты соответствуют целям всей организации.

Под эффективной деятельностью понимается выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов. Эффективным будет признано то подразделение, которое выпускает больший объем продукции с наименьшими затратами. Если результаты деятельности центра затрат не отвечают интересам организации, его деятельность нерезультативна (но может быть при этом эффективной) [12].

Эффективность работы центров затрат может измеряться различными способами, выбор которых зависит:

- от задачи поддержания эффективности деятельности всей организации;
- сложившегося разделения задач между подразделениями.

При определении количества показателей для центра затрат часто возникает конфликт интересов между руководством организации и руководителем центра затрат. Руководитель центра затрат, как правило, заинтересован в минимизации количества показателей, а с точки зрения организации – зачастую необходима более детальная оценка. Кроме того, к минимизации количества показателей толкает и требование минимизации расходов на учетно-экономическую деятельность. В результате формулируется принцип минимально необходимого и достаточного для оценки центра затрат количества показателей.

Для оценки деятельности центров затрат можно выделить еще две группы показателей, которые позволяют обеспечить руководителя подразделения (организации) информацией об эффективности работы центра затрат:

- группа финансовых показателей, характеризующих результаты деятельности центра затрат (например, величины затрат по отдельным статьям);
- группа преимущественно нефинансовых показателей, которые необходимо передать центрам затрат для контроля за работой подразделения (качество закупаемых материалов, уровень квалификации персонала и т. д.) [13].

С точки зрения контроля за величиной и экономичностью затрат подразделений внутри организации различают метод бюджетирования затрат и метод сопоставления затрат и производительности.

В первом случае для каждого места возникновения затрат или центра затрат составляют бюджет (смету) затрат и по данным учета их фактической величины контролируют его соблюдение. Смета является главным инструментом управленческого контроля, позволяющим контролировать деятельность центра затрат. Это формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные (иногда употребляют термин «финан-

совые») показатели. В отличие от смет планы (как более общее понятие) могут включать в себя информацию, непосредственно не выражаемую в денежных единицах: например, стратегические планы высшего управления относительно стремления завоевать или удержать долю рынка, повысить качество продукции, освоить новую технологию или новый вид продукции, вести фундаментальные исследования, повысить конкурентоспособность товаров. Таким образом, под сметой подразумевается внутрифирменный финансовый план.

Смета для центра затрат должна содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Сметы, разрабатываемые для центров затрат, иногда называют сметами учета по ответственности. Чтобы обеспечить внутри организации кооперацию (взаимодействие) менеджеров различных уровней и направлений деятельности и быть уверенными в обоснованности отраженных в смете целей, необходимо каждого менеджера активно вовлекать в подготовку сметы его подразделения.

Широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Суть пересчета заключается в четком разделении всех учитываемых статей затрат на переменные (то есть прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные, а также в корректировке ожидаемых переменных затрат на коэффициент фактического изменения объема производства. Это позволяет исключить неконтролируемое изменение затрат, поскольку объем производства не контролируется центрами затрат. Результат процедуры управленческого учета, в ходе которой фактические результаты сравниваются с запланированными величинами, называется отчетом об исполнении сметы. Отклонения между сметой и фактической величиной характеризуют изменение уровня затрат соответствующего места и центра по сравнению с нормативами, на основе которых проводился сметный расчет.

Сопоставляя затраты и производительность (объемы производства продукции, полуфабрикатов, работ, услуг) в разрезе каждого подразделения организации выявляют отклонения, вызванные изменением величины производительности или степени загрузки производственных мощностей и уровня затрат центра. Методика расчета и анализа отклонений зависит от применяемого варианта нормативного учета фактических затрат, то есть от того, ведется ли он по полной или сокращенной себестоимости. Первый метод приемлем для центров затрат, не имеющих четко определенного измерителя объема деятельности (отделы заводоуправления, рекламная деятельность, здравпункт, столовая и другие социальные службы); второй – используется, главным образом, в производственных подразделениях, деятельность которых может быть измерена в натуральных или стоимостных единицах [14].

Руководство не может непосредственно контролировать товар или затраты на его производство, оно лишь влияет на действия людей, ответственных за возникновение этих затрат. При оценке центра затрат необходимо найти справедливую базу оценки работы его руководства. Наличие технических средств учета и контроля затрат в организации оказывают существенное влияние на проведение оценки, анализа и контроля деятельности центров затрат. Контроль деятельности центров затрат необходимо строить не только на совершенствовании «бумажного» учета, но и на основе инженерного обеспечения, то есть данных технических средств.

Таким образом, система управленческого контроля по центрам затрат – это совокупность механизмов планирования, учета, экономического анализа и воздействия, направленная на контроль деятельности структурных подразделений организации (центров затрат) и в результате – повышение эффективности деятельности организации в целом.

Функционирование предложенной системы управленческого контроля по центрам затрат позволяет реализовать в организации следующие функции:

- увеличить количество и уровни самоорганизации менеджеров подразделений;
- предоставить руководству организации дополнительные функции управления и организации эффективной обратной связи;
- повысить объективную оценку деятельности каждого центра затрат;
- реализовать функции информационного обеспечения управления организацией.

Правильное построение управленческого учета и проведение контроля по центрам затрат помогает получить полное представление о положении дел на предприятии в разрезе прошлого, настоящего и прогнозируемого будущего. Чтобы собрать в единую базу, должным образом интерпретировать и проанализировать все данные, необходимые для принятия управленческих решений, нужна система автоматизации.

В настоящее время можно выделить пять групп программ, которые позволяют автоматизировать управленческий учет по центрам затрат и формировать управленческую отчетность (табл. 5):

1. Электронные таблицы (Excel, Lotus и т. д.).
2. Программы бухгалтерского учета с возможностью ведения в них управленческого учета («1С: Управляющий 8. Стандарт», «1С: Управление торговлей 8», «1С: Управляющий 8 ПРОФ», «1С: Консолидация 8», «1С: Управление производственным предприятием 8»).
3. Программы, написанные собственными силами (макросы в Excel, SQL Server и т. д.).
4. Профильные программы для управленческого учета.
5. ERP-системы, в рамках которых используется блок по ведению управленческого учета.

Как правило, предприятие начинает вести учет по центрам затрат и формировать различные виды отчетов в Excel. Этот выбор обусловлен широким распространением данной программы, достаточно большим набором инструментов и функций для построения отчетов.

С ростом предприятия появляется необходимость в более сложной системе учета, в которой участвует большое количество людей. Старая система перестает уже удовлетворять требованиям предприятия, так как резко возрастает количество финансовых операций, и не представляется возможным оперативно получать необходимые отчеты. В результате организации пытаются совместить данные бухгалтерского учета с управленческим. В этом случае преследуется главная цель – разгрузить финансовых менеджеров и возложить часть работы по формированию финансовой отчетности на бухгалтеров. Однако при этом обычно появляются дополнительные проблемы по обслуживанию и поддержанию системы в рабочем состоянии. Конечно же, управленческий учет наиболее удобно вести с помощью того же программного обеспечения, что и бухгалтерский. Версии отечественных бухгалтерских систем, используемые большинством российских хозяйствующих субъектов, обладают такими возможностями.

Таким образом, три уровня аналитики, предусмотренные одним из популярных программных комплексов, в сочетании с многоуровневыми справочниками позволяют по-

Таблица 5. Программное обеспечение ведения управленческого учета по центрам затрат

Вид программного продукта	Положительные стороны при применении	Отрицательные стороны при применении
Электронные таблицы Excel	Не требует затрат на приобретение ПО (входит в пакет программ Microsoft Office), нет необходимости в обучении персонала работе на данном ПО, широкие возможности форматирования отчетов.	Большая вероятность появления в расчетах ошибок, произвольного удаления данных. «Полуавтоматизированный» режим работы. Заложённая архитектура в файлах Excel не позволяет получать отчеты за любой период времени.
Программы бухгалтерского учета, совмещающие в себе функции по ведению управленческого учета по центрам затрат	При удачной настройке позволяет сэкономить достаточно много времени на ввод операций, так как данные, внесенные бухгалтером, попадают и в управленческую отчетность.	Несовместимость бухгалтерских данных с данными управленческой отчетности. Сложность во внедрении данной системы и техническом сопровождении. Большие затраты ресурсов при необходимости изменения структуры программы.
Собственные разработки	При достаточно высокой квалификации специалистов велика вероятность получения программы автоматизации управленческого учета по центрам затрат, отвечающая всем необходимым требованиям. Возможность безболезненного изменения структуры системы.	Необходимо время для разработки данного программного продукта. Необходимость постоянного поддержания и настройки программного продукта. Велика вероятность появления ошибок в создаваемой программе.
Специализированные программы управленческого учета	Невысокая цена, внедрение программы за короткий промежуток времени.	Необходимость привлечения сторонних специалистов для существенного изменения структуры системы.
ERP-системы	Широкие возможности автоматизации всех процессов предприятия.	Дороговизна системы, долгий срок внедрения, большие сложности в изменении внедренной архитектуры системы.

лучать управленческие отчеты практически по любым аналитическим срезам, причем возможны два основных варианта организации управленческого учета по центрам затрат. Для их осуществления необходимо наличие на предприятии группы квалифицированных бухгалтеров, разбирающихся в управленческом и в бухгалтерском учете. Различия вариантов лишь в том, какое место занимают эти сотрудники в технологической цепочке прохождения документов. Первый вариант предусматривает, что все учетные документы поступают к бухгалтеру (или к группе бухгалтеров), ведущим управленческий учет по центрам затрат. Второй вариант организации управленческого учета по центрам затрат подразумевает, что в управленческую базу данных информация вносится уже после того, как она была отражена в базе данных бухгалтерского учета. Другими словами, ведутся две параллельные базы данных.

При создании программного продукта автоматизации управленческого учета по центрам затрат собственными силами представители финансового отдела или отдела управленческого учета чаще всего участвуют в написании рабочего задания на создание программного обеспечения. Если предприятие представляет собой средний бизнес, то его оказывается вполне достаточно, чтобы полностью удовлетворить потребности руководителей отделов и учредителей в получении управленческой отчетности.

Приобретение специализированного программного продукта по управленческому

учету также является одним из вариантов автоматизации управленческого учета по центрам затрат на предприятии. Такие программы, создаются под конкретную организацию для ведения управленческого учета.

Внедрение ERP-системы – достаточно продолжительная и дорогостоящая операция, которая при удачном внедрении позволяет автоматизировать не только ведение управленческого учета по центрам затрат, но и автоматизацию процесса управления закупками, запасами, делопроизводством и т. д. Нельзя не отметить, что руководителей организаций останавливает слишком высокая цена программного продукта, услуг по внедрению и слишком высокая вероятность неудачного внедрения.

В то же время любое предприятие в период своего существования подвержено различным изменениям в организационной, финансовой структуре, изменениям в направлениях деятельности, сбыта и т. д., следовательно, меняется структура его системы управленческого учета. Поэтому нельзя однозначно определить, в какой программе будет легче произвести текущие изменения, не нарушив при этом логики расчетов. Стоит учесть, однако, что в большинстве случаев намного проще и, самое главное, дешевле вносить изменения в программы, созданные собственными силами, т.е. специализированные программы по управленческому учету.

Таким образом, нами проанализирована информационная база и определены субъекты и объекты управленческого контроля деятельности центров затрат. Обозначены основные принципы управленческого контроля центров затрат. Представлена схема проведения комплексного управленческого контроля по центрам затрат, включающая порядок осуществления предварительного, текущего и последующего контроля. Предложены методы управленческого контроля деятельности центров затрат, которые могут использовать ответственные лица подразделения. Представлено возможное программное обеспечение по автоматизации управленческого учета центров затрат организации. Результаты проведенного исследования могут быть рекомендованы при разработке методики управленческого контроля затрат в организациях, производящих железобетонную продукцию.

Литература:

1. Булгакова С.В. Управленческий учет: проблемы теории. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2006. 160 с.
2. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: Аудит: ЮНИТИ, 2015. 350 с.
3. Валуев Б.И. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета. М.: Финансы и статистика, 1987. 241 с.
4. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. / под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – Ч. 2: Управленческий учет. М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.
5. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. М.: Омега-Л, 2014. 432 с.
6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие (ВЗФЭИ). М.: Финстатинформ, 2002. 359 с.
7. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. – М.: Дело и сервис, 2012. 176 с.
8. Черных И.Н., Хамидуллина З.Ч. Организация учета затрат по центрам ответственности. М.: Кнорус, 2016. 160 с.

9. Черных И.Н. Организационно-методологические основы учета, контроля и анализа деятельности центров затрат железобетонного завода // Экономика и предпринимательство. 2016. № 3 (ч. 1). С. 1136–1140.
10. Керимов В.Э. Управленческий учет. М.: Дашков и Ко, 2013. 416 с.
11. Черных И.Н. Возникновение и развитие учета по центрам ответственности в России и за рубежом // Экономика и предпринимательство. 2016. № 3 (ч. 2). С. 644–646.
12. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. М.: Бератор-Пресс, 2013. 224 с.
13. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. М.: Финансы и статистика, 1988. 165 с.
14. Яругова А. Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран : пер. с польского С.Н. Родиной, Г.И. Лебедевой. М.: Финансы и статистика, 1991. 270 с.