

Розглянемо ці умови докладніше. Процес реалізації необоротного активу виглядає так: приймається рішення про продаж необоротного активу, виконується пошук покупця, підписується з покупцем угода про продаж, об'єкт передається покупцю. Це означає, що програма пошуку покупця завжди виконується, просто не фіксується на папері. Що стосується справедливої ціни, то, якщо підприємство застосовує модель переоцінки, на момент продажу балансова вартість необоротного активу буде дорівнювати справедливій ціні. Установлений термін продажу (один рік) відповідно до МСФО 5 може подовжуватися, якщо затримка була викликана подіями чи обставинами, що є поза контролем суб'єкта господарювання.

При реалізації необоротного активу головним критерієм має бути строк корисної експлуатації об'єкту або обсяг виробленої за його допомогою продукції, бо саме ці показники впливають на визначення вартості об'єкта на момент реалізації. Якщо на даному етапі основна вимога МСФО 5 щодо компенсації більшої частини вартості об'єкта за рахунок продажу порушується, то розгляд додаткових умов таких, як план продажу, активне просування на ринку і т. і., є недоречним. Оскільки для кожного підприємства продаж необоротного активу супроводжується специфічними умовами, в обліку повинна надаватися альтернатива: відображення реалізації необоротного активу через групу вибуття необоротних активів у складі операційної діяльності або без використання групи для вибуття необоротних активів у складі звичайної діяльності.

### Література

1. Основные средства: Международный стандарт бухгалтерского учёта 16 // [www.pro-u4ot.info](http://www.pro-u4ot.info)
2. Необоротные активы, содержащиеся для продажи, и прекращённая деятельность: положение (стандарт) бухгалтерского учёта 27, утверждён Приказом Министерства финансов Украины от 7.11.2003г. № 617 // Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учёта: нормативная база. – Харьков: Курсор, 2009. – 293 с.
3. Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учёта ативов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утверждена Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 9с изменениями и дополнениями//План счетов бухгалтерского учёта ативов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций. Инструкция по применению. – Харьков: Курсор, 2009. – 108 с.
4. Швець А.Г. Облік необоротних активів// Економічні науки / Облік і аудит/[http://www.rusnauka.com/12\\_KPSN\\_2010/Economics/63529.doc.htm](http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/63529.doc.htm)
5. Неженська Т. Актуальні питання обліку необоротних активів, утримуваних для продажу// <http://udau.edu.ua/library.php?pid=937>
6. Нетекущие активы, содержащиеся для продажи, и прекращённая деятельность: Международный стандарт финансовой отчётности 5// [www.pro-u4ot.info](http://www.pro-u4ot.info)
7. Про затвердження Змін до деяких нормативно – правових актів міністерства фінансів України бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 5 березня 2008 р. № 353//[www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
8. Чальый И. Продажа основных средств: как учёт зависит от намерений //Бухгалтерия. – 2008. - №37 (816) – с.63-67
9. Учёт необоротных активов, предназначенных для продажи: Письмо Министерства финансов Украины 25.07.2008 г. № 31-34000-10-10/29072// Бухгалтерия. – 2008. - №37 (816) – с. 67

(65.12)

Одинцова Т.М., к.э.н. доцент,  
Севастопольский национальный технический университет

### СОВРЕМЕННЫЕ КОНЦЕПЦИИ КОНТРОЛЛИНГА КАК ФАКТОР РАЗВИТИЯ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ СИСТЕМ

Специфика, уровень динамичности и сложности современной экономической системы требует развития подходов к управлению предприятием, обеспечивающих стратегическую направленность его функционирования и гибкость реагирования на изменения во внешней и внутренней экономической среде. Одним из наиболее действенных средств реализации таких подходов является контроллинг. Эволюция концепций контроллинга показывает, что в своем развитии он проходит стадии от средства комментирования учетной информации и элементарной координации управленческих функций до системы обеспечения стратегической навигации и управления достижением целей, балансирующих интересы предприятия и окружающей его среды. Анализ существующих концепций контроллинга показывает, что они определяются экономической парадигмой, развиваются по мере возникновения новых целевых установок экономической деятельности и гибко реагируют на современные тенденции в теории и практике управления. Анализ

концепций дает понимание сущности контроллинга, его роли и места в системе менеджмента. Это позволяет отделить контроллинг от других функций управления, разграничить их «продукт» и сферу применения и, соответственно – четко определить задачи, функциональные обязанности работников службы контроллинга, их ответственность и компетенции.

Одним из важнейших элементов контроллинга издержек является калькуляционная система. Под воздействием новых концепций контроллинга существенно меняется понимание роли, функций и наиболее значимых характеристик калькуляционных систем. Это происходит потому что развиваются целевые установки как самого контроллинга, так и системы управления затратами, возникают новые подходы к определению объектов отнесения издержек, методов расчета и регулирования их себестоимости. Поэтому вопросы развития калькуляционных систем в контексте современных концепций контроллинга являются актуальными и представляют интерес с точки зрения теории и практики контроллинга.

Определение и систематизация основных концепций контроллинга рассматривается рядом авторов с целью упорядочения и обобщения подходов, выработанных за все время его существования, уточнения сущности и места контроллинга в системе управления предприятием. В числе работ, посвященных данной теме, можно выделить труды Фалько С.Г., Данилочкиной Н.Г., Беккера В., Бальтцера Б., Гончаровой Л., Терещенко О.А. и других. Понятие калькуляционная система наиболее часто встречается в литературе по управленческому учету, но без увязки с концепциями контроллинга. Вопросы калькулирования и построения калькуляционных систем рассматриваются в трудах Голова С.Ф., Кавериной О.В., Белоусовой И., Чумаченко Н.Г. и ряда других ученых.

В экономической литературе пока нет четкого определения роли и места калькуляционных систем в контроллинге и управлении затратами. Кроме того, не рассматривается влияние концепций контроллинга на сущностные характеристики, особенности формирования и использования калькуляционных систем, что в определенной мере сдерживает их дальнейшее развитие и практическое применение.

Целью статьи является рассмотрение основных концепций контроллинга и их влияния на развитие калькуляционных систем, анализ особенностей, роли и функций калькуляционных систем, применяемых в современном управленческом учете и контроллинге.

Разнообразие концепций контроллинга в определенной мере объясняется тем, что в своем развитии он прошел несколько этапов, каждый из которых был связан с изменениями во внешней бизнес-среде и новым видением роли и задач контроллинга в управленческом процессе [1, 2]. Приводимые в специальной литературе концепции целесообразно систематизировать по признаку ориентации на функцию менеджмента и по признаку целевой направленности. В первом случае можно выделить концепции, ориентированные на учет затрат (управленческий учет), информационное обеспечение, планирование и контроль, координацию в системе управления, управление управлением, координацию процесса принятия решений. По целевой направленности можно выделить концепции контроллинга, ориентированные на максимизацию прибыли, на достижение целей бизнеса, выраженных в сбалансированных показателях, на создание добавленной стоимости, на обеспечение рациональности управления, на самоанализ принятых решений, на стратегическую навигацию, на оптимизацию интересов заинтересованных лиц.

В более поздних концепциях, возникших в 90-х – 2000-х гг., контроллинг рассматривается как одна из подсистем управления, которая обеспечивает выполнение сервисной мета-функции, координирующей и нацеливающей все элементы в контуре менеджмента на достижение некой приоритетной цели или самого бизнеса, или его управляющей системы. В числе ключевых целей бизнеса могут выступать прибыльность, повышение стоимости предприятия, создание добавленной стоимости и ценности для потребителя, устойчивое развитие в гармонии с внешней средой. Управляющая система нацеливается на мониторинг бизнес-среды и регулирование деятельности в контексте стратегических ориентиров, оценку качества и обеспечение рациональности принимаемых решений.

Поскольку одним из ключевых факторов создания стоимости и обеспечения конкурентоспособности являются издержки предприятия, стратегическое управление ими в настоящее время рассматривается как одно из фундаментальных направлений развития контроллинга. Соответственно в контексте новых концепций контроллинга развиваются инструменты и технологии управления затратами, к числу которых относятся калькуляционные системы. Понятие «калькуляционная система» появилось в отечественной экономической литературе в начале 90-х годов XX века. Вначале оно рассматривалось как зарубежный аналог принятого в

отечественном учете термина «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции», но в нынешнем видении давно вышло за рамки чисто учетных процедур и стало рассматриваться как важный элемент управления затратами и их факторами [3]. Под калькуляционной системой можно понимать совокупность методов и процедур, обеспечивающих соотношение издержек с их носителями с целью информационного обеспечения процесса управления затратами и осуществления функций их планирования, учета, контроля, анализа и регулирования. К числу систем оперативного уровня можно отнести системы калькулирования по переменным издержкам, нормативных затрат, на основе деятельности, по принципу «точно в срок», на основе пропускной способности. К калькуляционным системам стратегического контроллинга относятся целевое калькулирование и калькулирование постоянных усовершенствований, на основе цепочки ценностей, на основе движения продукта, на основе качества, жизненного цикла продукта, на основе атрибутов и функций продукта и другие.

Изменение целевых установок и функциональной направленности контроллинга в соответствии с его современными концепциями оказывает определенное влияние и на видение роли и функций калькуляционных систем, которые обеспечивают:

- выявление носителей затрат и регулирование затратнообразующих факторов;
- оценку эффективности бизнес-процессов с точки зрения ресурсоемкости и создания добавленной стоимости и ценности для потребителя;
- мониторинг отклонений затрат от заданных значений в процессе формирования;
- контроль издержек при их локализации и распределении;
- оценку эффективности отдельных сегментов;
- предварительный и текущий контроль управленческих решений, влияющих на издержки (на стадиях планирования, бюджетирования и реализации);
- сопоставление затрат и выгод (прибыли, ценности для потребителя, конкурентных преимуществ и т.д.);
- расчет себестоимости на всех стадиях жизненного цикла продукта;
- информационное обеспечение анализа цепочки ценностей, выявление возможностей оптимизации бизнес-процессов;
- формирование целевых показателей себестоимости и оценку возможностей их достижения;
- выявление ограничивающих факторов и возможностей оптимизации использования ресурсов при существующих ограничениях;
- привлечение внимания к стратегически значимым объектам затрат и расчет их себестоимости в стратегическом планировании и анализе.

В контексте новых концепций контроллинга объектами отнесения затрат становятся бизнес-процессы и операции; функции деятельности; стоимость, создаваемая для потребителя; набор видов деятельности, создающих такую стоимость (цепочка ценностей); новые реалии; атрибуты продукта; стадии его жизненного цикла; этапы движения продукта в процессе его создания; бренды и т.д. В их себестоимость могут включаться не только фактические, но и нормативные, бюджетные, будущие (прогнозируемые), альтернативные затраты (издержки упущенной выгоды). В зависимости от цели и принципа построения калькуляционной системы себестоимость может ограничиваться только определенным кругом издержек – например, только релевантными, переменными, контролируруемыми. Контроллинг дополняет круг методов, используемых в калькуляционных системах, методами анализа, контроля, прогнозирования, моделирования, а последовательность и процедура калькулирования ориентируются на соотношение издержек со стратегически значимыми сегментами деятельности, обеспечение информации, необходимой для регулирования бизнес-процессов, текущий мониторинг и контроль затрат и затратнообразующих факторов.

Контроллинг предполагает комплексное видение этапов создания продукта от потребления ресурсов (с учетом возможностей их выбора, ограничений, стоимостных и качественных характеристик) через процессы и бизнес-функции, организация которых оценивается с позиций рациональности и эффективности – к новому продукту, воплощающему набор ценностных характеристик. Именно эти этапы являются объектом информационного внимания и регулирования современных калькуляционных систем и определяют вектор их дальнейшего развития.

### Литература

1. Фалько С.Г. Контроллинг: миссия, современное состояние и перспективы развития. // Формування ринкової економіки: Зб. наукових праць. Спец. вип., присвяч. Між нар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». – К.:КНЕУ, 2008. – 512 с.

2. Беккер В., Бальтцер Б., Гончарова Л. Взаимодействие менеджмента и контроллинга: опыт Германии и России // Контроллинг, 2010, № 3 (36). – с. 20 – 29.
3. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры/ О.Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 352 с.