

4. Harris, F.; McCaffer, R. (2006). Modern construction management. Oxford: Blackwell. 990 p.
5. Hope, J.; Fraser R. (1997). Beyond budgeting: building a new management model for the information age. Management accounting, London, 75 (11), p. 20-26.
6. Hope, J.; Fraser R. (1999). Take it away. Accountancy, London, 123 (5), p. 50-51.
7. Hope, J.; Fraser R. (2003). Beyond budgeting: How managers can break from the annual performance trap. Published by Soundview Executive Book Summaries, Vol. 25, Nr. 9 (3 parts), Part 1, p. 6-18.
8. Horngren, Ch. T.; Foster, G.; Datar, S.M. (2000). Cost Accounting. A Managerial Emphasis. Prentice Hall. 1008 p.
9. Lakis, V; Mackevičius, J; Gaižauskas, L. (2010). Valdymo apskaitos teorija ir praktika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 362 p.
10. Libby, T.; Lindsay, R.M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice Management Accounting Research, Vol. 2, Issue 1, p.56- 75.
11. Libby, T.; Lindsay, R.M. (2007). Beyond budgeting or better budgeting. Strategic Finance, Vol. 89, Issue 2, p. 47-52.
12. Needles, B.; Powers, M.; Crosson, S. (2010). Financial and managerial accounting. South-Western cengage: Mason. 666 p.
13. Соколов, Я. (1996). Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. Соколов. – Москва: Аудит, ЮНИТИ. – 638 с.

## **ПРЕДМЕТ И МЕТОД УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА**

*Б.Р. Гареев, к. э. н., ассистент, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Российская Федерация*

На современном этапе своего развития бухгалтерский управленческий учет и контроллинг представляют собой совокупность прикладных процедур и идей учета и управления. Вероятно, в виду преимущественно практической направленности и относительной молодости дисциплин составляющие их процедуры остаются разрозненными. Они касаются различных аспектов хозяйственной жизни организаций и при этом дают различное толкование признаков и факторов эффективной хозяйственной деятельности. Например, концепция управления на основе показателя маржинального дохода или информации директ-коста подразумевает, что прекращение убыточной деятельности приведет к отрицательному эффекту, если доход от нее покрывает переменные издержки. Развитой директ-кост предполагает такое сокращение одновременно с сокращением постоянных издержек. При этом управление на основе данных директ-коста, представленного в теории, не учитывает возможности повышения доходов сверх дополнительных постоянных издержек за счет совершенствования продукта, рекламы и т.д. Игнорируя идеи директ-коста и управления на основе маржинального дохода, концепции целевого калькулирования, стоимостно-ориентированного

управления и др., полагаются на прибыль, исчисленную с учетом постоянных и косвенных расходов. Отсюда возникают следующие проблемы прикладного использования управленческого учета и контроллинга: во-первых, различные их процедуры дают разрозненную картину хозяйственной жизни организации; во-вторых, формируется противоречивая управленческая информация.

В специализированной литературе можно наблюдать попытку решения данной проблемы, например, делением управленческого учета и контроллинга на виды: оперативный и стратегический. Однако если учесть, что управленческие действия совершаются единожды<sup>1</sup> и имеют результаты как в краткосрочной (оперативной), так и в долгосрочной (стратегической) перспективах, можно сделать вывод о посредственности такого подхода. Нам же представляется, что причина лежит в недостаточной проработанности научных основ дисциплин, а именно в недостаточной изученности предмета, метода и элементов метода управленческого учета и контроллинга.

Отметим, что появление управленческого учета и контроллинга явилось следствием развития бухгалтерского учета, и основной их задачей по-прежнему считается обеспечение пользователей экономической информацией. Учитывая этот факт, можно полагать, что методом управленческого учета и контроллинга, как и бухгалтерского учета, является моделирование.

Согласно определению Я.В. Соколова, «моделирование бухгалтерской процедуры – одно из средств концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни и хозяйственных процессов» [4, с. 127]. Применительно к бухгалтерскому учету данное определение абсолютно справедливо, поскольку предметом здесь выступают факты хозяйственной жизни и хозяйственные процессы. В управленческом учете и контроллинге перечень предметов исследования несколько расширен. Он включает в себя: свершившиеся и ожидаемые факты хозяйственной жизни, причинно-следственные связи и управленческие решения. Отсюда следует, что моделирование как метод бухгалтерского управленческого учета и контроллинга является средством концептуальной реконструкции свершившихся и ожидаемых фактов хозяйственной жизни, причинно-следственных связей и управленческих решений.

Прикладное значение приведенного определения состоит в том, что оно уточняет функциональное содержание управленческого учета и контроллинга. Так, моделирование ожидаемых фактов хозяйственной жизни и причинно-следственных связей лежит в основе превентивной управленческой функции, моделирование управленческих решений – оптимизационной управленческой функции; моделирование отклонений свершившихся фактов от ожидаемых – контролирующей управленческой функции.

Инструментами моделирования (концептуальной реконструкции предмета исследования) в бухгалтерском учете традиционно считаются документы, реги-

---

<sup>1</sup> То есть не могут быть совершены отдельно в стратегическом или оперативном управлении.

стры учета, отчетность. В управленческом учете и контроллинге, помимо перечисленных, в данный перечень следует включить планово-контрольные расчеты. Характеризуя данный инструмент метода в сравнении с другими вышеперечисленными, отметим следующие его два свойства:

- он обладает большей элементарностью<sup>2</sup>.
- он в большей степени отражает содержание реконструируемого предмета, абстрагируясь от формы представления числовых данных.

Существуют следующие варианты построения расчетных аналитических моделей:

- с помощью систем алгебраических уравнений;
- с использованием эконометрических моделей.

Систему алгебраических уравнений рационально применять в случаях детерминированной зависимости моделируемых параметров от объясняющих факторов. В данном типе зависимостей к вниманию принимаются все факторы, определяющие результат деятельности. Метод эконометрических моделей предполагает одновременное использование систем уравнений и регрессионного анализа. Уравнения регрессии большую ценность представляют при построении модели операционной деятельности, в условиях стохастических зависимостей. Изучение параметров этих уравнений позволяет оценить взаимосвязь управленческих решений с показателями, слагающими результат деятельности. Совокупность детерминированных и стохастических зависимостей составляет предмет описания планово-контрольных расчетов в учетно-аналитической модели. Обобщение современных концепций управленческого учета и контроллинга позволяет нам предложить следующую учетно-аналитическую модель (табл. 1).

Таблица 1

Учетно-аналитическая модель управленческого учета  
и контроллинга

№ п/п	Форма уравнения
1	$Q_{sales} = f^Q(Q_{qonst})$
2	$P_{sales} = f^P(P_{qonst})$
3	$VC_i = f^{VC}(d_{rel}^{t;Q})$
4	$FC_i = f^{FC}(d_{rel}^t)$
5	$EBIT_t = \sum_{i=1}^n (Q_{sales} \times (P_{sales} - VC_i) - FC_i)$
6	$NOPAT_t = EBIT_t \times (1 - T)$
7	$RI_t = NOPAT_t - WACC \times CI_{t-1}$

<sup>2</sup> Под элементарностью мы понимаем однородность, первооснову явления.

Перечень моделируемых показателей и объясняющих факторов приведен в таблице 2.

Таблица 2

Перечень моделируемых показателей и объясняющих факторов

№ п/п	Обозначение	Наименование
1	$Q_{sales}$	Объем продаж $i$ -того продукта (услуги)
2	$P_{sales}$	Цена продажи $i$ -того продукта (услуги)
3	$VC_i$	Переменные затраты на производство $i$ -того продукта (услуги)
4	$FC_i$	Постоянные затраты на производство $i$ -того продукта (услуги)
5	$CI_{t-1}$	Требуемая величина операционного капитала
6	$EBIT_t$	Прибыль (убыток) от продаж
7	$NOPAT_t$	Чистая операционная прибыль после налогообложения
8	$RI_t$	Остаточный доход
9	$Q_{const}$	Некоторое производственно-хозяйственное ограничение
10	$P_{const}$	Некоторое функциональное ограничение продукта (услуги)
11	$T_t$	Ставка налога на прибыль
12	$WACC$	Средневзвешенная стоимость капитала
13	$t$	Плановый период
14	$n$	Количество видов продукции (услуг)

Представленная выше учетно-аналитическая модель иллюстрирует возможность интеграции различных концепций управленческого учета и контроллинга в общую учетно-аналитическую систему. Такая возможность появляется с введением в состав инструментов метода планово-контрольных расчетов.

Обобщая результаты настоящего исследования, отметим, что методом управленческого учета и контроллинга является моделирование, предметом – факты хозяйственной жизни, причинно-следственные связи и управленческие решения, элементами метода – документы, регистры учета, отчетность, планово-контрольные расчеты.

### Литература

1. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов [Текст] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономист, 2003.
3. Рашитов, Р.С. Моделирование как метод бухгалтерского учета: учеб. пособие / Р.С. Рашитов, Я.В. Соколов. – Л.: ЛИСТ им. Ф.Энгельса, 1974.
4. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005.

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С РЕМОНТОМ АВТОТРАНСПОРТНЫХ СРЕДСТВ

*М. Герасимов, к. э. н., доцент, Молдавская Экономическая Академия,  
г. Кишинев, Республика Молдова*

Исследования свидетельствуют о том, что в практике деятельности предприятия может складываться следующая ситуация. Если автотранспортное предприятие (АТП) запланировало в том году, когда произошла авария, текущий ремонт данного автомобиля и в этих целях были созданы резервы, возникают вопросы отражения сумм:

1. Затрат, расходов по ремонту такого объекта;
2. Созданного резерва с начала года до момента ДТП и после ДТП.

К сожалению, ни в одном источнике литературы или нормативном акте даже не упоминается об этом.

На наш взгляд, здесь возможны варианты:

а) общую сумму фактических затрат на ремонт, по которому создан резерв, отнести на уменьшение созданного резерва, а резервы, включенные в состав затрат и расходов, оставить без изменений;

б) сторнировать сумму созданного резерва, а фактические расходы по ремонту объекта отнести на счет виновного лица, если оно установлено, предварительно признав как потери;

в) на уменьшение резерва списать лишь затраты на ремонт автомобиля в размере, не превышающем плановую сумму, а разницу признать как чрезвычайные потери.

Уменьшение затрат и/или расходов по ремонту автотранспортного средства (АТС) в данном случае определено соблюдением принципа осмотрительности. Накопленная сумма созданных резервов или затраты (расходы) по ремонту, отраженные при неравномерном выполнении ремонтных работ в течение отчетного периода, в данном случае будут сторнированы следующим образом:

Дебет 811 "Основная деятельность", 712 "Коммерческие расходы", 713 "Общие и административные расходы" или другой счет,

Кредит 538 "Резервы предстоящих расходов и платежей" или 251 "Текущие расходы будущих периодов".

*Пример 1. В отчетном году АТП SRL "Plantrans" ежемесячно создает резервы для ремонта грузовых автомобилей, которые оказывают автотранспортные услуги на территории Республики Молдова по сдельному тарифу в размере 9 000 леев, включая текущий ремонт грузового автомобиля ZIL-164A, CH245 – 1 900 леев.*

Согласно графику ремонт был запланирован на октябрь отчетного года. В мае текущего года данный автомобиль потерпел аварию, не утратив свои эксплуатационные свойства. Виновное лицо установлено. Расходы по ремонту этого объекта к возмещению составляют 24 000 леев без НДС, НДС – 4 800 леев.