

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Пензенский государственный университет» (ПГУ)

Е. В. Куницкая, М. Г. Кузьмина

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ:
ФОРМИРОВАНИЕ БЮДЖЕТНО-
СМЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ И ПРИНЯТИЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

Учебное пособие

Пенза
Издательство ПГУ
2019

УДК 658.5
К91

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор кафедры
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Пензенского государственного аграрного университета
И. А. Бондин;

доктор экономических наук, профессор кафедры
«Менеджмент и экономическая безопасность»
Пензенского государственного университета
И. А. Сергеева

Куницкая, Е. В.

К91 Управление затратами: формирование бюджетно-сметной информации и принятие управленческих решений : учеб. пособие / Е. В. Куницкая, М. Г. Кузьмина. – Пенза : Изд-во ПГУ, 2019. – 98 с.

ISBN 978-5-907102-99-6

Рассматриваются теоретические вопросы разработки смет (бюджетов) и формирования внутрипроизводственной отчетности для принятия краткосрочных управленческих решений на основе методики маржинального анализа затрат и результатов. Приведен пример, являющийся практическим пошаговым руководством по составлению операционных и финансовых смет, формированию отчетов и контролю затрат по центрам ответственности, принятию управленческих решений на основе сметной информации, может быть использован для выполнения курсовых и контрольных работ.

Издание подготовлено на кафедре «Экономика и финансы» Пензенского государственного университета и рекомендовано для использования в учебном процессе по программам основного и дополнительного образования обучающимся по направлениям подготовки 38.03.02 «Менеджмент» и 38.03.01 «Экономика».

УДК 658.5

ISBN 978-5-907102-99-6

© Пензенский государственный
университет, 2019

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	4
ВВЕДЕНИЕ.....	6
ЧАСТЬ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БЮДЖЕТНО-СМЕТНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ.....	9
Тема 1. Управление затратами в управленческом учете	9
1.1. Сущность управления затратами организации.....	9
1.2. Организационно-структурные аспекты управления затратами.....	12
Тема 2. Основы планирования и контроля затрат.....	19
2.1. Понятие, сущность и цели планирования затрат.....	19
2.2. Нормативная база в управлении затратами	24
2.3. Роль учета в системе управления затратами.....	28
2.4. Основные положения управленческого контроля затрат.....	32
Тема 3. Основы формирования бюджетно-сметной информации.....	39
3.1. Структура и виды смет.....	39
3.2. Гибкие сметы.....	45
3.3. Содержание внутренней отчетности по результатам деятельности подразделений	47
Тема 4. Принятие решений на основе бюджетно-сметной информации	52
4. 1. Типология стандартных задач управленческого учета.....	52
4.2. СVP-анализ как инструмент принятия управленческих решений	55
ЧАСТЬ 2. РАЗРАБОТКА СМЕТ И ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ	60
2.1. Описание ситуации	60
2.2. Разработка смет.....	62
2.3. Формирование отчетов и контроль производственных затрат ...	74
2.4. Анализ отклонений производственных затрат	78
2.5. Принятие решений на основе сметной информации	85
2.6. Выполнение самостоятельной работы.....	92
2.7. Варианты задания	92
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	96

ПРЕДИСЛОВИЕ

Методическое пособие составлено в формате Государственных образовательных стандартов высшего образования (ФГОС ВО) третьего поколения в соответствии с дидактическими единицами дисциплин профессионального цикла подготовки студентов. «Управленческий учет», «Управление затратами организации».

Эти дисциплины как основа в практической деятельности опираются на теорию экономики предприятия, технологии и организации производства, планирования, бухгалтерского учета, анализа деятельности предприятия и другие области знаний. Таким образом, они представляют синтетическую область знаний, где используются терминология и методы других дисциплин.

Рассмотрены теоретические и методические основы разработки смет и бюджетов производственного предприятия, рассматривается процесс управления затратами на основе разработки гибких смет и анализа «план-факт-отклонение», а также инструментарий принятия управленческих решений на основе информации управленческого учета.

Издание настоящего пособия имеет целью оказание теоретической и методической помощи в изучении дисциплин «Управленческий учет», «Управление затратами организации», «Управление затратами и контроллинг» и формировании у студентов теоретических знаний и практических навыков в обосновании и принятии управленческих решений на основе бухгалтерской, производственной и управленческой информации о затратах и результатах деятельности, в том числе:

- теоретические знания основ управления затратами;
- прикладные знания в области оценки затрат и калькулирования себестоимости производственной продукции с целью принятия краткосрочных и долгосрочных управленческих решений;
- навыки самостоятельного и прикладного использования теоретических знаний в практической деятельности при формировании сегментарной отчетности, оценке эффективности использования ресурсов организации, создании систем внутреннего управленческого контроля затрат и результатов деятельности.

В задачи данного пособия входят:

- определение общей концепции бюджетного (сметного) планирования в организациях;

- характеристика важнейших элементов системы управления затратами;

- изучение методов управления затратами, оценки эффективности использования ресурсов и принятия управленческих решений на основе информации управленческого учета;

- обобщение отечественного и зарубежного опыта управления затратами организаций, его адаптация к практической деятельности российских предприятий.

- освоение навыков составления бюджетов и смет с последующим использованием бюджетно-сметной информации для принятия управленческих решений.

Изучение вопросов теории и практики управления затратами в организациях предполагает формирование у студентов следующих компетенций, которыми должен обладать выпускник:

- умение применять основные принципы и стандарты финансового учета для формирования учетной политики и финансовой отчетности организации, навыков управления затратами и принятия решений на основе данных управленческого учета;

- способность оценивать эффективность использования различных систем учета и распределения затрат, иметь навыки калькулирования и анализа себестоимости продукции и способность принимать обоснованные управленческие решения на основе данных управленческого учета.

В представленном учебном пособии обобщен необходимый теоретический материал, а также методический инструментарий, позволяющий научить студентов грамотной работе по разработке смет (бюджетов) производственного предприятия, формированию управленческой отчетности, принятию эффективных управленческих решений.

Представленный во второй части пособия методический материал может быть использован для выполнения курсовой, а также контрольной и самостоятельной работы студентов.

ВВЕДЕНИЕ

Как показывает практика, организации в условиях развивающихся рыночных отношений остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, позволяющей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. Такая информация содержится в системе управленческого учета, который считают одним из новых и перспективных направлений в управлении затратами и результатами деятельности предприятий.

Управленческий учет тесно связан со сметным (бюджетным) планированием и контролем, которые являются его составными частями. Чтобы проанализировать динамику производства организации, требуется информация о затратах. Такую информацию дает управленческий учет, позволяющий на основе составленных смет производственных затрат оперативно выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и тем самым управлять затратами.

Управление затратами (через отклонения) используется в целях оценки и повышения эффективности использования ресурсов организации на основе анализа «план-факт-отклонения», осуществляемого по центрам ответственности, устанавливаются причины неэффективной работы, разрабатываются решения по устранению таких причин.

В основе управления затратами можно выделить такие составляющие, как планирование затрат, установление уровня затрат и улучшение стоимостных показателей на каждом этапе деятельности организации.

В процессе управления затратами возникает потребность в информации двух типов: бухгалтерской, подробно отражающей затраты на производство за истекший период (фактической), и плановой (сметной), позволяющей сравнивать достигнутые фактические результаты с целями организации.

Кроме того, может возникнуть ситуация, когда решение, оптимальное для одного центра ответственности, не будет удовлетворять интересам всего предприятия. Возникает необходимость координировать различные виды деятельности путем подготовки программы действий на будущие периоды. Эти программы обычно называют сметами или бюджетами.

Сметы (бюджеты) являются основным инструментом планирования, контроля и управления затратами на производство и реа-

лизацию продукции. Они отражают суммы, которые могут быть потрачены по каждой конкретной статье расходов за определенный период времени.

Эффективное использование ресурсов предприятия связано с управлением затратами на производственной стадии. Это обеспечивается через единую для всей организации систему финансирования, формируемую с помощью бюджетирования – процесса составления финансовых планов (бюджетов) и смет.

Специалисты по постановке внутрифирменного бюджетирования предлагают принятую во всем мире предпринимательскую терминологию, характеризующую этот процесс: бюджетирование, с одной стороны, – процесс составления финансовых планов и смет, с другой, – управленческая технология, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Разработке смет (бюджетов) и отчетов об их исполнении в управленческом учете отводится центральная роль.

Цели разработки смет следующие:

- помощь планированию ежегодных операций;
- координация деятельности различных подразделений предприятия;
- доведение планов до руководителей различных центров ответственности;
- стимулирование деятельности руководства по достижению целей предприятия;
- управление производством;
- контроль и управление затратами на основе анализа отклонений и создание системы внутреннего контроля за затратами и результатами;
- оценка эффективности работы центров ответственности и их руководителей.

Сметы позволяют контролировать затраты и результаты деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности.

Сметы центров ответственности и отчеты об их исполнении – это первый, самый нижний уровень внутрифирменной отчетности о затратах и результатах, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета.

Являясь неотъемлемой составляющей систем производственного и управленческого учета, сметы (бюджеты) подразделений со-

ставляют основу бюджетного процесса предприятия, специфика которого характерна деятельностью предприятия и зависит от технологических особенностей производственного процесса.

Хорошо поставленная бюджетная система очень важна для организации, особенно крупной, поскольку позволяет усовершенствовать координацию всех подразделений, избежать кризисных ситуаций, улучшить мотивацию, повысить ответственность управленцев всех уровней, предсказать финансовый результат, предотвратить нежелательные ситуации.

Часть 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БЮДЖЕТНО-СМЕТНОГО ПЛАНИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ

Тема 1. Управление затратами в управленческом учете

Изучаемые вопросы:

- 1.1. Сущность управления затратами организации.
- 1.2. Организационно-структурные аспекты управления затратами.

1.1. Сущность управления затратами организации

Один из наиболее важных видов информации по управленческому учету – информация о затратах. Затраты – это стоимость ресурсов, используемых для получения прибыли или достижения иных целей предприятия. С этой точки зрения предприятие, осуществляя управление затратами, может целенаправленно управлять конечными результатами своей деятельности.

Первой особенностью затрат как предмета управления выступает их *динамизм*. Они находятся в постоянном движении, изменении. Так, в рыночных условиях хозяйствования постоянно изменяются цены на приобретаемые сырье и материалы, комплектующие детали и изделия, тарифы на энергоносители и услуги (связь, транспорт и т.д.). Обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат, что отражается на себестоимости продукции и уровне затрат. Поэтому рассмотрение затрат в статике весьма условно и не отражает их уровня в реальной жизни.

Вторая особенность затрат как предмета управления заключается в их *многообразии*, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими. Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет,

во-первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия, во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и, наконец, относить на изделие только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации. Не менее важная и сложная задача – правильное отнесение затрат на производственные подразделения и отдельные виды деятельности предприятия.

Третья особенность затрат состоит в **трудности их измерения, учета и оценки**. Абсолютно точных методов измерения и учета затрат не существует.

Четвертая особенность – это **сложность и противоречивость влияния затрат** на экономический результат. Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на НИОКР, технику и технологию.

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- расчет затрат по операционным и географическим сегментам, производственным подразделениям предприятия;
- расчет необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- определение технических способов и средств снижения, измерения и контроля затрат;
- выявление резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор способов нормирования затрат;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих процессу управления и реализуется через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование затрат, организацию, учет и анализ, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения.

Сущность управления затратами представлена на рис. 1.

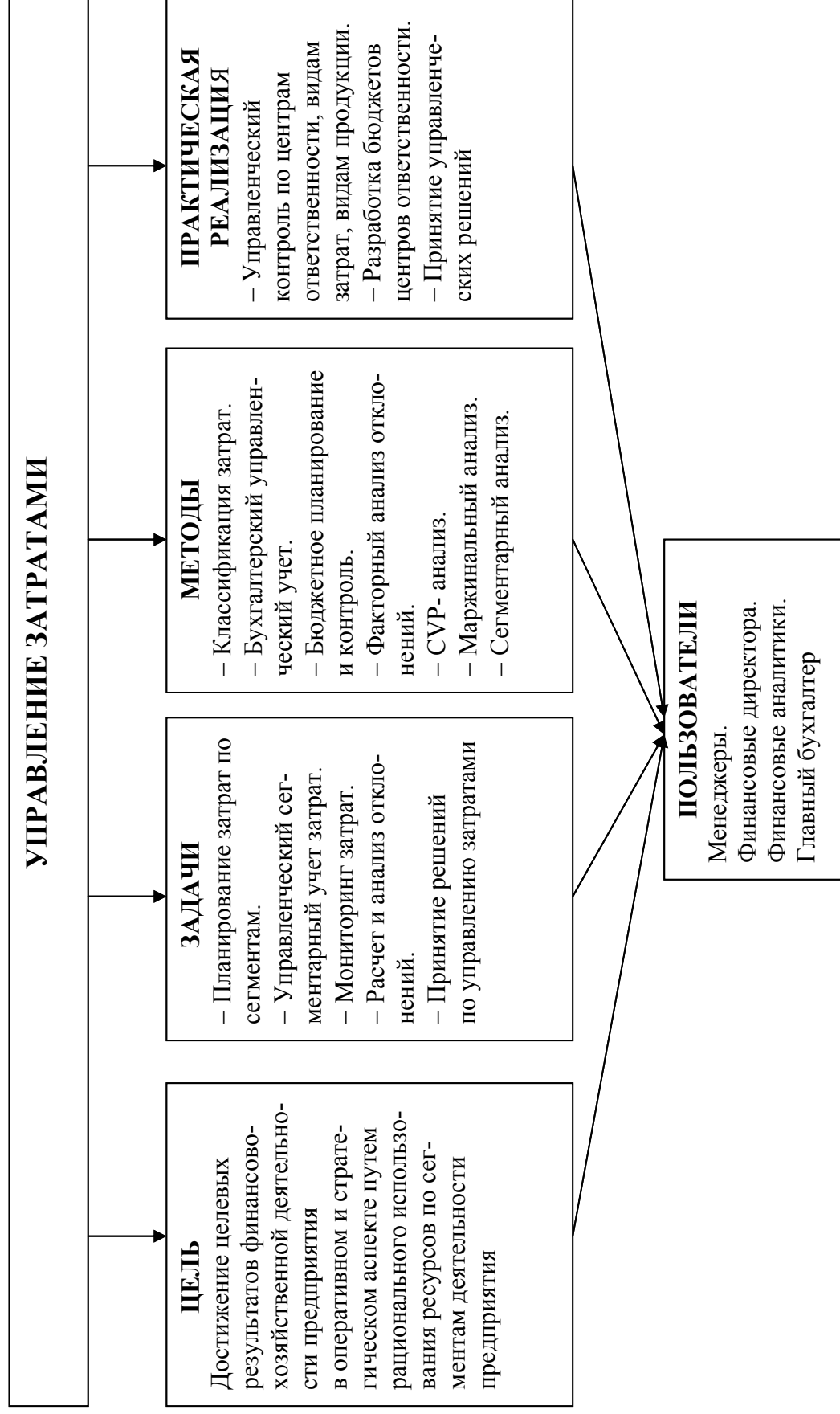


Рис. 1. Основные элементы системы управления затратами предприятия

Таким образом, цель управления затратами можно сформулировать следующим образом: достижение целевых результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в оперативном и стратегическом аспекте путем рационального использования ресурсов по сегментам деятельности предприятия.

Достижение этой цели требует решения следующих основных задач управления:

- планирование затрат по сегментам деятельности предприятия;
- управленческий сегментарный учет затрат;
- мониторинг затрат;
- расчет и анализ отклонений;
- принятие решений по управлению затратами.

Решение этих задач на предприятии должно осуществляться в комплексе (системно), причем каждая из задач является этапом процесса управления затратами. Организация выполнения данных задач в виде последовательной реализации функций управления позволяет предприятиям в дальнейшем разрабатывать и внедрять такие управленческие технологии, как бюджетирование и контроллинг предприятия.

1.2. Организационно-структурные аспекты управления затратами

Реализация подходов к системе бюджетно-сметного управления требует организационного сопровождения, следовательно, особое внимание должно уделяться организационно-структурному потенциалу предприятия. При создании систем управленческого учета выделяют следующие виды структур предприятия.

Продуктовая структура определяется набором диверсифицированных продуктов (товаров и услуг), соответствующих миссии предприятия. Управление затратами в рамках продуктовой структуры позволяет формировать оптимальные продуктовые программы, управлять набором продуктов, разрабатывать продуктовые стратегии предприятия.

Технологическая структура определяется характером материально-энергетических процессов, типом используемого оборудования, специализацией используемых мощностей. Она характеризует производственный потенциал предприятия и необходима для разработки инвестиционных стратегий. Применяемые технологии определяют состав и структуру затрат предприятия.

Производственная структура – упорядоченная совокупность производственных подразделений, элементов производственно-технической базы с точки зрения их пространственного расположения. Производственная структура является основой при организации учета затрат по местам их возникновения.

Финансовая структура – упорядоченная совокупность финансовых отношений в процессе хозяйственной деятельности предприятия, обеспечивающая его эффективное функционирование и развитие. Финансовая структура является результатом реализации концепции центров ответственности и необходима для создания систем управленческого учета, бюджетного управления и контроллинга.

Информационная структура – совокупность правил, технических средств и коммуникационных сетей, определяющих целенаправленное использование информации как ресурса. Эффективная информационная структура должна обеспечить планирование, организацию, координацию и контроль информационных процессов по всем трем фазам (поиск, обработка и распределение информации) как на стратегическом, так и на тактическом и оперативном уровнях.

Основой организации бюджетно-сметного управления является финансовая структура, формируемая на основе центров ответственности (ЦО). Центры ответственности являются самостоятельным объектом бюджетно-сметного планирования и отвечают за исполнение перечня показателей, которые характеризуют выполнение ЦО своей целевой функции. Бюджеты способствуют координации всех факторов производства по цехам и службам (отдел, бюро, группа) аппарата управления с целью достижения предприятием поставленных целей.

Центр ответственности – это часть организации, по которой целесообразно аккумулировать бухгалтерскую информацию о деятельности такого центра. Отчеты центров ответственности включают только те статьи затрат и поступлений (доходов, выручки), на которые может повлиять менеджер.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов:

1. Определение контролируемых статей затрат и поступлений при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых он может оказывать воздействие;

2. Персонализация учетных документов, т.е. введение в состав реквизитов документа фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений;

3. Обязанность менеджера центра ответственности составлять сметы (бюджеты) на определенный период и представлять отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе смет (бюджетов).

Система учета по центрам ответственности:

- организуется на крупных децентрализованных предприятиях, действующих как единое целое;

- функционирует параллельно с традиционной системой бухгалтерского учета;

- может быть внедрена только при условии, что на предприятии четко определены сферы ответственности и конкретизирована ответственность менеджеров за статью затрат и поступлений.

Учет по центрам ответственности в системе внутрифирменного управления выполняет следующие функции:

1. Удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления. Позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях предприятия и оценивать деятельность менеджеров и подразделений по результатам первичного анализа; играет роль сигнальной системы в механизме управления.

2. Создание своего рода информационного противовеса той свободе действий, которая предоставлена менеджерам центров ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

Менеджер центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему центра ответственности, чтобы иметь возможность на основании этой информации принимать соответствующие управленческие решения.

Классификация центров ответственности

По объему полномочий и обязанностей руководителей центров ответственности выделяют: центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, инвестиций, контроля и управления.

По задачам и функциям центры ответственности обычно рассматривают как основные и обслуживающие.

Однако обычно выделяют и рассматривают три основных типа центров ответственности (в основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности):

1. Центр затрат (контролирует только затраты).
2. Центр прибыли (контролирует затраты и поступления, но не инвестиции).
3. Центр инвестиций (контролирует затраты, поступления и инвестиции в собственные активы).

Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (производства, маркетинга, технических разработок, учета, контроля и т.п.). Это связано с тем, что объектом центра выступает определенное лицо, а не отдельно взятые функции или средства.

Центры затрат. Если система управления измеряет расходы (затраты), возникшие в центре ответственности, но не измеряет его продукцию в виде дохода, то такой центр ответственности называется центром затрат. У каждого центра ответственности есть на выходе продукция, то есть он совершает работу. Однако во многих случаях измерение этой продукции в виде дохода либо невозможно, либо не нужно. Управляющий центра затрат обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты, он подотчетен только в области затрат. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место).

Крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности.

Центры затрат могут работать в двух направлениях. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из двух задач:

- 1) получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;
- 2) довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его издержек на две категории – регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые). Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может.

Кроме этого, центры затрат характеризуются следующими чертами:

- это наиболее широко используемый тип децентрализации;
- центры затрат могут изменяться в размере от подразделения с несколькими работниками до целого промышленного завода;
- могут существовать внутри других центров затрат;
- могут быть организованы везде, где можно определить и измерить по отношению к данной структурной единице выпуск и затраты, необходимые для производства единицы продукции;
- цель менеджера центра затрат – долговременная минимизация издержек;
- оцениваются на основе сметы и отчета о фактических затратах.

Центры прибыли. Центр прибыли напоминает бизнес в миниатюре. Как в отдельной компании, у него есть отчет о прибыли и убытках, в котором показываются доход, расходы и прибыль. Большая часть решений руководителя центра прибыли имеет воздействие на данные этого отчета. Поэтому отчет о прибыли и убытках для центра прибыли является основным документом управленческого контроля. Центры прибыли работают так, как если бы имели свой бизнес, поэтому они являются хорошим тренажером

чувства ответственности генерального руководства. Использование концепции центра прибыли – один из важнейших инструментов, позволивших децентрализовать в больших компаниях ответственность за прибыль.

Для того чтобы центр ответственности стал центром прибыли, необходимы следующие условия: следует предоставить менеджеру центра ответственности больше полномочий в принятии решений по количеству и качеству выпускаемой продукции или по отношению количества продукции к затратам.

Управляющий центра прибыли – подотчетен в затратах и выручке. Итак, основными характеристиками центров прибыли являются:

- менеджер такого центра должен иметь право контролировать продажную цену (внешнюю или трансфертную, условную внутреннюю цену), объем реализации (фактической реализации на сторону или условий внутрифирменной реализации) и все статьи отчетных издержек;

- оцениваются посредством разработки отчетности, имеющей много общего с отчетом о прибыли на уровне всей организации, на предмет выполнения планового объема реализации и плановых издержек.

Центры инвестиций (центры капиталовложений). Центр инвестиций – это центр ответственности, в котором менеджер является ответственным за использование активов наряду с прибылью. В центре инвестиций от управляющего ожидается получение удовлетворительной отдачи от вложенных основных средств в центре ответственности.

Метод центров инвестиций обычно используется в подразделениях, производящих и продающих набор товаров или осуществляющих комплекс услуг и значительно влияющих на свой собственный уровень основных средств. Этот подход позволяет «вовлечь менеджеров в свой собственный бизнес» в большей степени, чем при использовании центра прибыли. Отчеты о деятельности показывают не только количество полученной центром инвестиций прибыли, но и величину основных средств, использованных для ее получения. Очевидно, это более полноценный отчет о деятельности подразделения. В то же время возможные недостатки, перечисленные выше для центров прибыли, в центрах инвестиций существуют в более яркой форме. Управляющий центра прибыли инвестиций подотчетен в затратах, выручке и капиталовложениях.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Раскройте сущность затрат как предмета управления.
2. Перечислите задачи управления, которые решаются в процессе управления затратами.
3. Сформулируйте цель управления затратами и основные задачи, которые необходимо решить для ее достижения.
4. Какие организационно-структурные условия необходимы для обеспечения управления затратами?
5. В чем заключается сущность концепции учета по центрам ответственности?
6. Какие виды центров ответственности выделяют в организациях? Дайте их характеристику.
7. Объясните роль и назначение, а также условия создания центров затрат, прибыли и инвестиций в системе управления предприятием.

Тема 2. Основы планирования и контроля затрат

Изучаемые вопросы:

- 2.1. Понятие, сущность и цели планирования затрат.
- 2.2. Нормативная база в управлении затратами.
- 2.3. Роль учета в системе управления затратами.
- 2.4. Основные положения управленческого контроля затрат.

2.1. Понятие, сущность и цели планирования затрат

Планирование на предприятии представляет собой сложную иерархическую систему, включающую уровни стратегического, оперативного и сводного финансового планирования. Плановые документы каждого уровня направлены на выполнение соответствующих целей и задач в рамках генеральной стратегии предприятия. Задачи распределения и рационального использования ресурсов решаются на уровне оперативного (текущего) планирования.

Оперативное планирование – это планирование в среднесрочном и краткосрочном периоде потребности предприятия в ресурсах, необходимых для реализации стратегических планов. На этом уровне планируется деятельность функциональных и операционных подразделений предприятия, таких как логистика, производство, сбыт, маркетинг, персонал, финансы и др. Одновременно формируется финансовая структура организации, распределяется ответственность, разрабатываются операционные бюджеты. Тем самым закладываются основы системы контроля и оценки эффективности использования ресурсов и работы подразделений предприятия.

Для каждого структурного подразделения предприятия разрабатывается план, который фиксирует цели подразделения в форме однозначно количественно определенных продуктов, услуг, затрат, поступлений и т.п.

Планирование затрат – это определение целей предприятия и его подразделений в форме постановки производственных задач, эффективного использования ресурсов и выбора средств для их выполнения.

Планы конкретизируются в сметах, отражающих затраты в денежном выражении. Таким образом, планирование затрат заключается в выявлении состава затрат и их количественной оценке.

Планирование затрат осуществляется для определения общей стоимости потребляемых в процессе производства ресурсов (материальных, трудовых, денежных) и расчета предполагаемой прибыли, является средством увязки натуральных и стоимостных показателей производства, выявления и оценки экономической эффективности.

При планировании решаются следующие задачи:

- расчет стоимости ресурсов, необходимых для производства продукции;
- определение общего объема затрат на производство;
- исчисление себестоимости производства каждого вида продукции.

Плановый объем затрат рассчитывают исходя из намечаемой структуры (номенклатуры и ассортимента) продукции и объема ее производства.

Вышеназванные задачи решаются путем технико-экономических расчетов. При этом используют материальные технические нормы, нормативы труда и иные параметры производственного процесса, фиксируемые технической документацией, а также принимают во внимание экономические условия производственной деятельности: систему оплаты труда, цены ресурсов, нормативы платежей и другие, устанавливаемые законами и нормативными актами.

Исходной базой расчетов являются:

- 1) планируемые объемы продукции (работ, услуг) в натуральном и стоимостном выражении;
- 2) нормы расхода материальных ресурсов и расчеты потребности в ресурсах в натуральном выражении;
- 3) договоры на поставку материальных ресурсов и выпускаемой продукции, на оказание услуг, содержащие условия их выполнения и оплату;
- 4) нормы затрат труда, расчеты численности и профессионального состава работников и условия оплаты труда;
- 5) экономические нормативы (нормы амортизации, отчислений на социальные нужды, страховых платежей и др.);
- 6) планируемые результаты реализации мероприятий по развитию потенциала предприятия;
- 7) мероприятия, разработанные по результатам технико-экономического анализа в части снижения затрат и сокращения потерь.

При проведении расчетов необходимо исходить из следующих требований:

- рациональный выбор используемых ресурсов, их структуры и качества, условий поставок, транспортировки, хранения;
- оптимизация условий производства (размер партий, режим работы оборудования, сменности);
- оптимизация процесса производства, совершенствование организации производства в целях сокращения потерь времени;
- выделение затрат, включаемых в себестоимость и возмещаемых из прибыли;
- распределение единовременных производственных затрат, обеспечивающих производство в течение длительного времени (например, расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции) по периодам пропорционально объему выпуска продукции в каждом периоде.

В зависимости от целей планирования, длительности периода планирования, этапов разработки планов, определенности номенклатуры выпускаемой продукции, т.е. от полноты исходной информации, плановые затраты определяются путем:

- 1) детальных сметно-нормативных расчетов величины необходимых затрат (метод прямого счета);
- 2) укрупненных расчетов предполагаемого изменения базового уровня затрат.

Порядок расчета затрат методом прямого счета

В первую очередь разрабатываются сметы затрат по вспомогательным цехам, затем их услуги распределяются между цехами основного производства и находят отражение во всех остальных сметах комплексных расходов. Эти расчеты могут выполняться до уточнения всей номенклатуры продукции на плановый период.

Планирование себестоимости продукции вспомогательных цехов включает:

- составление сметы затрат по каждому цеху и сводной сметы по всем цехам;
- калькулирование себестоимости единицы продукции или услуг вспомогательных цехов;

– распределение общей суммы затрат между цехами и другими потребителями, а также по направлениям использования для включения в себестоимость продукции основного производства.

Далее разрабатываются сметы расходов на обслуживание производства и управление:

- общепроизводственные (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые);
- общехозяйственные;
- прочие производственные;
- коммерческие.

При получении информации о предполагаемых объеме, номенклатуре и ассортименте производимой продукции прямые статьи затрат (материалы, заработная плата рабочих) определяются прямым счетом по нормам расхода и ценам, трудоемкости и ставкам заработной платы.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов сначала раскрывается ставка (процент) распределения путем деления величины этих расходов по смете на базу распределения соответственно по цеху или по предприятию в целом.

Прочие производственные и коммерческие расходы либо прямо относятся на себестоимость соответствующих изделий, либо распределяются между ними пропорционально производственной себестоимости.

Примерный состав статей и способы их расчета представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Способ расчета статей калькуляции

Статья калькуляции	Способ расчета
1	2
1. Сырье и основные материалы. 2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, включая транспортно-заготовительные расходы, в процентах к стоимости материалов, покупных изделий и полуфабрикатов	По нормам расхода на единицу изделия и ценам
3. Возвратные отходы (вычитаются)	По нормам и ценам возможного использования
4. Топливо и энергия на технологические цели	По нормам расхода на единицу изделия, ценам на топливо и тарифам на электроэнергию

1	2
5. Основная заработная плата производственных рабочих	Сумма сдельных расценок на единицу изделия + плановый процент премий рабочих-сдельщиков + плановый фонд заработной платы рабочих-повременщиков с распределением по видам продукции
6. Дополнительная заработная плата	В процентах к основной заработной плате рабочих
7. Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	В процентах к сумме основной и дополнительной заработной платы
8. Общепроизводственные расходы	В соответствии с принятыми в организации методом распределения накладных расходов: на основе единой ставки; на основе дифференцированных ставок
9. Административно-управленческие расходы	В соответствии с принятым в организации методами распределения административно-управленческих расходов
10. Прочие производственные расходы	Либо прямо на изделие, либо пропорционально сумме строк 1–9
11. Производственная себестоимость	Сумма строк 1–10
12. Коммерческие расходы (расходы на реализацию)	Прямо на изделие либо пропорционально производственной себестоимости
13. Полная себестоимость изделия	Сумма строк 11–12

После составления калькуляций на единицу продукции определяется себестоимость планового выпуска всей продукции. Для этого затраты по каждой статье калькуляции умножаются на программу выпуска данного изделия и полученные произведения суммируются по всем видам продукции.

На основе рассчитанной себестоимости произведенной продукции рассчитывается смета затрат на производство.

Смета разрабатывается по экономическим элементам затрат. Структура затрат по экономическим элементам характеризует особенности конкретного производства (материалоемкое, трудоемкое, энергоемкое).

При разработке сметы могут использоваться три метода:

1. Сметный – на основе других разделов комплексного плана предприятия (планирование материально-технического обеспечения, персонала) и плановых смет целевых расходов (почтовых, командировочных, на рекламу и др.).

2. Сквозной – на основе смет затрат по цехам основного и вспомогательного производства (без внутризаводского оборота) плюс общехозяйственные расходы.

3. Калькуляционный – на основе калькуляции по элементам.

Определение состава и объема затрат – это технико-экономическая задача. Уровень затрат на предприятии зависит от профессионализма и творческого потенциала инженерных кадров и организаторов производства, а корректность отнесения затрат на виды деятельности предприятия, единицы продукции, производственные подразделения и другие объекты – от квалификации экономистов.

2.2. Нормативная база в управлении затратами

Нормы (стандарт) – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Они устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, технологическими процессами) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия. Нормы служат для предприятия ориентиром на будущее, а также средством оценки происходящих изменений в плане и их воздействия на прибыль.

Нормы и нормативы должны выявлять те производственные участки и изделия, которые не соответствуют современному уровню и требуют переоценки. Действенная система нормативов должна защищать предприятие от конкуренции, оптимизируя уровень затрат и расчетного результата.

Управление затратами на основе норм предотвращает ненужные потери, повышает эффективность производства, улучшает политику закупок и пр.

Кроме того, нормативы – это цели, которые работникам при определенных условиях необходимо стараться достигнуть. Это по-

буждает работников к результативной работе, т.е. является средством мотивации персонала.

Разработанная система текущих норм, нормативов, смет расходов сырья, материалов, изготовленных изделий, топлива, энергии всех видов, затрат труда, расходов на обслуживания производства и управление называется нормативным хозяйством предприятия.

Основой нормативного хозяйства на производственных предприятиях различного типа должны стать их нормативные базы.

Нормативная база предприятия должна аккумулировать информационные потоки, обеспечивающие соотнесенность нормативных бюджетных показателей, используемых для различных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие процессы, лимитирование отпуска в производство и на хозяйственные нужды материальных и топливно-энергетических ресурсов и т.п.

Нормативная база создает нормативную модель затрат на производство и реализацию, является основой системного контроля за текущими затратами, нормами и лимитами расхода хозяйственных ресурсов.

Создание нормативной базы предприятия требует решения таких задач, как:

- разработка организационных форм нормативных баз;
- определение состава и форм первичной и накопительной нормативной документации и внутрихозяйственной периодической отчетности.

Современная нормативная база должна быть централизованной, но при этом ее первичными элементами должна стать первичная отчетность децентрализованных самостоятельных хозяйственных подразделений.

В основу централизованной нормативной базы должна быть положена идея интеграции функций нормирования, прогнозирования, лимитирования, калькуляционного учета и экономического анализа затрат на производство и реализацию продукции в одну структуру – управленческую бухгалтерию. Такая задача может быть решена только при условии полной автоматизации и компьютеризации подготовки всей первичной информации, в первую очередь технологической и конструкторской.

Всю совокупность методов расчета нормативов затрат можно объединить в четыре группы.

1. Эвристические методы. Они основаны на использовании мнения специалистов-экспертов и включают в себя: метод экспертных оценок (назначения весовых характеристик, последовательных сравнений, попарного взвешивания), метод моделирования, метод предпочтений, метод расстановки приоритетов, балльный метод.

2. Математико-статистические методы. Их основу составляет моделирование одно- и многофакторных зависимостей между затратами и техническими (качественными и количественными) показателями на основе фактических статистических данных продукции и ее составных частей. Наибольшее распространение получили методы корреляционного моделирования, удельных показателей, корректирующих коэффициентов, элементо-коэффициентов, оценки подетальных производственных затрат, сокращенного калькулирования.

3. Системные методы. Суть их сводится к моделированию зависимости затратных и технико-экономических показателей на основе итерационного приближения проектируемых показателей к нормативно-расчетным, установленным для типовых или подобных продуктов (процессов). Как правило, это многофакторные модели, которые учитывают влияние факторов, не находящихся между собой в тесной взаимосвязи. В эту группу входят методы имитационного моделирования, размерных коэффициентов и др.

4. Методы технического нормирования, расчетно-аналитические и калькулирования. Они основаны на расчете подетальных (пооперационных) норм и нормативов (нормативных соотношений) расхода сырья и материалов, покупных комплектующих деталей, полуфабрикатов и других составных материальных элементов продукции, норм и нормативов трудоемкости, энергоемкости, а также других видов затрат.

Нормирование затрат ведется в соответствии с размерными, весовыми и качественными характеристиками составных элементов и продукции в целом. При этом учитываются технология изготовления продукции, а также условия транспортировки, хранения, эксплуатации и обслуживания, утилизации.

Нормы и нормативы, используемые для возможно более точного расчета затрат ресурсов, весьма разнообразны. В число их входят:

- типовые нормы и нормативы затрат на производство различных видов работ;

- укрупненные нормы и нормативы на детали и операции, типовые технологические процессы;
- математические зависимости между весовыми, качественными и размерными параметрами продукта и затратами времени;
- отдельные переходы, приемы и движения регламентно-расчетных и планово-управленческих работ и процедур;
- нормы и нормативы обслуживания и потребления;
- нормы управляемости;
- комплексные нормы и нормативы на поддержание и обеспечение условий нормального хода технологического процесса и т.п.

Область использования тех или иных методов расчета затрат ограничена достигаемой с их помощью степенью точности: если на стадии НИОКР находят применение методы 1-й и 2-й групп, то на стадии производства, где к точности расчетов предъявляются более строгие требования и она зависит от типа производства, используются методы 3-й и 4-й групп.

Существует правило: чем больше объем производства и реализации продукции, тем более тщательно должны нормироваться затраты рабочего времени и тем более дифференцированными (по переходам, операциям, деталям, стадиям технологического процесса и т.п.) должны быть нормативы.

Даже небольшие отклонения фактических затрат рабочего времени вызывают существенное увеличение фонда заработной платы, рост себестоимости и снижение рентабельности продукции. В массовом, крупносерийном и серийном производстве при изготовлении продукции используют методы технического нормирования труда.

Недостатком, сдерживающим применение технического нормирования труда, является трудоемкость и длительность расчета норм времени. Поэтому в единичном и мелкосерийном производстве при выполнении разовых заказов техническое нормирование труда часто нецелесообразно: пока идет нормирование работ и корректировка норм с учетом фактических условий их выполнения, срок выполнения заказа может закончиться. В единичном и мелкосерийном производстве используются, как правило, опытно-статистические нормы времени. Для ускорения нормирования и уменьшения его трудоемкости разрабатываются укрупненные нормы времени – на отдельные детали, узлы и даже на изделия. Точность таких норм ниже, чем технически обоснованных, но и они должны учитывать возможно большее количество конкретных факторов и условий, для которых рассчитаны.

Показателем качества рассчитанных норм времени является их соблюдение на практике. Установление чересчур напряженных норм времени приводит не столько к повышению интенсивности труда, сколько к нарушениям технологии и браку при изготовлении продукции, текучести кадров и другим негативным явлениям. С другой стороны, ненапряженные нормы являются причиной снижения трудовой дисциплины, неэффективного использования рабочего времени и резервов снижения затрат на производство продукции. В любом случае соблюдение установленных норм рабочего времени должно находиться под постоянным контролем и служить предметом анализа.

2.3. Роль учета в системе управления затратами

Учет как функция управления означает наблюдение за факторами и явлениями воспроизводства, их измерение, регистрацию, хранение и получение данных и их обработку. В условиях конкуренции, когда уровень затрат предприятия и эффективность их использования составляют основу конкурентного преимущества, роль учета неизмеримо возрастает.

Для российских предприятий традиционным является деление учета на три вида:

- 1) оперативный (производственный) учет;
- 2) бухгалтерский учет;
- 3) бухгалтерский управленческий учет.

Такое деление отражает уровни накопления, сбора, обработки и обобщения фактических данных о процессах хозяйственной деятельности предприятия.

Для каждого вида учета характерны свои задачи, методы, организация.

В задачи оперативного учета входят:

- 1) наблюдение, измерение, регистрация и документальное оформление актов и операций производственно-хозяйственной деятельности;
- 2) первичная обработка. Накопление и представление данных для нужд оперативного управления производственно-хозяйственными процессами на всех уровнях управления;
- 3) обеспечение данными следующих уровней учета.

Первичная документация формируется непосредственно при выполнении хозяйственных операций и содержит индивидуальные данные о каждой конкретной операции, объекте, факте и т.п.

Бухгалтерский учет. Основывается на данных оперативного учета. Он использует данные, которые отображают хозяйственные средства предприятий, их источники и производимые с ними операции.

Бухгалтерский учет обеспечивает последовательную сводку и группировку данных оперативного учета на взаимоувязанных счетах, в результате чего получается обобщенная модель состояния и движения средств предприятия, обладающая высокими аналитическими свойствами.

Построение такой модели достигается путем применения ряда методов, важнейшими из которых являются:

- метод двойной записи;
- калькуляции;
- бухгалтерский баланс.

Метод двойной записи представляет собой по существу метод многоаспектной группировки хозяйственных средств. Для отражения всего разнообразия хозяйственных средств и операций классификация счетов построена в виде иерархии трех уровней. Высший – синтетические счета – ведутся в соответствии с единым планом счетов бухгалтерского учета. Следующий уровень – субсчета, открываются для детализации важнейших синтетических счетов. Наконец, высший уровень – аналитические счета или регистры аналитического учета – ведутся исходя из индивидуальных особенностей предприятия на основе первичных документов.

Калькуляция – метод определения издержек производства и обращения, необходимых для анализа результатов хозяйственной деятельности, сопоставления затрат и для оценки эффективности производства. Для того, чтобы получить сопоставимые данные для анализа структуры затрат, применяется единая классификация по элементам и калькуляционным статьям. Первый признак позволяет определить, что расходуется (сырье, материалы, заработная плата и т.п.); второй – на что или для чего расходуются средства (топливо и энергия на технологические нужды, расходы на содержание оборудования, общезаводские расходы и т.п.). Для составления калькуляции в системе счетов предусмотрены специальные калькуляционные счета, на которых группируются средства в соответствии с указанной классификацией.

Бухгалтерский баланс представляет собой метод обобщенного, сведенного в единое целое отображение состояние средств предприятия с помощью системы показателей. Балансовый метод применяется для решения различных задач управления. В то время как калькуляция представляет собой отображение потока хозяйственных средств, баланс – это моментальная фотография их состояния, показывающая, во что вложены средства (в какой форме они находятся – актив) и откуда они берутся (каковы их источники – пассив). Баланс позволяет в сжатом и цельном виде оценить финансовое положение предприятия. Составляется баланс по данным синтетических счетов.

Задачей *бухгалтерского управленческого учета* является составление отчетов второй и третьей групп, информация которых предназначена для собственников предприятия и его менеджеров. Отчеты должны содержать информацию о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов зависит от потребностей руководства предприятия, например: анализ себестоимости продукции, текущие оперативные отчеты центров ответственности и др. Объектами бухгалтерского управленческого учета являются затраты и результаты деятельности как по предприятию в целом, так и по центрам ответственности, внутреннее ценообразование, бюджетирование и внутренняя отчетность.

Систему сбора, отражения и обобщения информации по центрам ответственности организации называют также сегментарным учетом. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность.

Учет затрат и результатов состоит из следующих элементов:

- учет по видам затрат;
- учет по местам возникновения затрат;
- учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия);
- учет результатов по носителям затрат;
- учет результатов за период.

Учет по видам затрат. Задачей данного элемента учета затрат и результатов является систематический учет затрат по видам за данный период. Он отражает вертикальную структуру затрат предприятия.

Важнейшими видами затрат, подлежащими учету, являются: затраты на заработную плату; материальные затраты; затраты на энергию; затраты на ремонты; затраты на амортизацию; затраты на реализацию, прочие затраты.

Учет по местам возникновения затрат. С целью организации учета по местам возникновения затрат предприятие подразделяется на производственные элементы различной степени детализации, где осуществляются планирование, учет и контроль косвенных расходов. Затраты, учитываемые и планируемые в данном месте возникновения, являются для него прямыми. Учет по местам возникновения дает представление о горизонтальной структуре затрат предприятия. Организация такого учета на предприятии дает возможность контроля за формированием затрат и ответственностью за их целесообразность (первая задача) и обоснованно распределять косвенные затраты по носителям затрат (вторая задача).

По мнению западных специалистов, учет по местам затрат в свете последних требований должен быть организован, во-первых, с разделением общих затрат на постоянную и переменную части и, во-вторых, как учет плановых (нормативных) затрат и их отклонений от фактических. Кроме того, отличительной чертой современного учета по местам затрат является высокая степень дифференциации, иерархичности мест возникновения затрат, а также выделение в качестве баз распределения отдельно машино-часов и человеко-часов.

Учет по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы продукции). Под учетом по носителям затрат в управленческом (производственном) учете понимают отнесение затрат на их носители. Носители затрат – продукция, работы или услуги предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

Учет результатов по носителям затрат. Учет результатов по носителям затрат тесно связан с учетом затрат по носителям затрат. Более того, без калькулирования себестоимости носителей затрат невозможно было бы определить результаты, получаемые путем сравнения продажной цены изделия и его себестоимости.

Учет результатов за период. Цель организации данной подсистемы учета затрат и результатов производственного учета – выявление общего результата предприятия за отчетный период. Для этого общую выручку за период сопоставляют с величиной полных затрат; в итоге получают производственный результат за период – нетто-прибыль или нетто-убыток.

2.4. Основные положения управленческого контроля затрат

Контроль как функция управления заключается в выявлении отклонений от целей управления с помощью ряда критериев и ограничений, которые задаются стратегическими планами, утвержденными на текущий период бюджетами, установленными нормами (трудовых и материальных затрат, обслуживания основных фондов, финансовых нормативах и т.п.).

Задача контроля заключается в том, чтобы, получив фактические данные, сопоставить их с указанными критериями и выявить отклонения, определяя тем самым «сигналы рассогласования». Контроль должен также выявить причины отклонений для последующего принятия управленческих решений. Предметом контроля являются индивидуальные факты и события, проверка исполнения конкретных решений, выявление причин и виновников нарушений.

Контроль по своим задачам отличается от учета и анализа. Учет ограничивается наблюдением, измерением, регистрацией и хранением данных. В задачи учета не входит оценка явлений по тем или иным критериям. Анализ ищет закономерности в массе фактов и явлений. Он не обязан интересоваться конкретными виновниками, но должен выявить общие причины, мотивацию их поступков. Отсюда следует, что из всех функций управления контроль теснее всего связан с оперативным управлением, в задачу которого входит устранение отклонений, выявленных контролем.

По своему содержанию контроль может быть общим и специальным. Общий контроль распространяется на все стороны деятельности контролируемых объектов, а специальный только на какую-либо одну из сторон (финансовую деятельность, эффективность использования ресурсов в подразделениях, достоверность отчетных данных и т.п.).

По стадиями деятельности контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль проводится до принятия окончательного решения в целях предупреждения неверных или необоснованных решений.

Текущий контроль осуществляется в ходе исполнения принятых решений. Назначением текущего контроля является своевременное выявление недостатков и отклонений, которые препятствуют

исполнению решений в полном объеме в установленные сроки. Текущий контроль напрямую связан с оперативным управлением.

Последующий контроль проводится для проверки правильности исполнения решений, определения причин и виновников отклонений, обоснованности самих решений. В задачу последующего контроля входит получение данных для устранения причин неэффективности. На основе данных последующего контроля совершенствуются методы и процедуры управления, его структура, стандарты предприятия, нормативная база и т.п.

Контрольная информация используется в процессе регулирования и последующего планирования. Таким образом, говорят о целесообразности объединения планирования и контроля в единую систему управления (Controlling): планирование, контроль, отчетность, менеджмент.

Целью создания и функционирования системы внутреннего контроля является обеспечение менеджеров надежной информацией для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений.

Задачей внутреннего контроля является создание системы контрольной информации, направленной на принятие управленческих решений и на контроль за деятельностью подразделений. Для этого создается подсистема внутреннего управленческого контроля, которая реализуется системой управленческого учета организации.

Основой управленческого контроля является так называемый сметный (бюджетный) контроль. Основным критерием для выбора контрольной системы в соответствии с ее целью является эффективность. Оценка эффективности, в свою очередь, конкретизируется вторичными критериями: целевого соответствия и усилий.

Процесс бюджетного контроля представлен на рис. 1.2. Основными этапами бюджетного контроля являются:

- подготовка программы;
- составление бюджетов (смет);
- получение результативных показателей и формирование отчетности;
- анализ;
- корректировка.

Система бюджетного контроля использует элементы механического контроля и обратной связи. Она неразрывно связана с планированием и применяется как на текущий период, так и в долгосрочной перспективе.

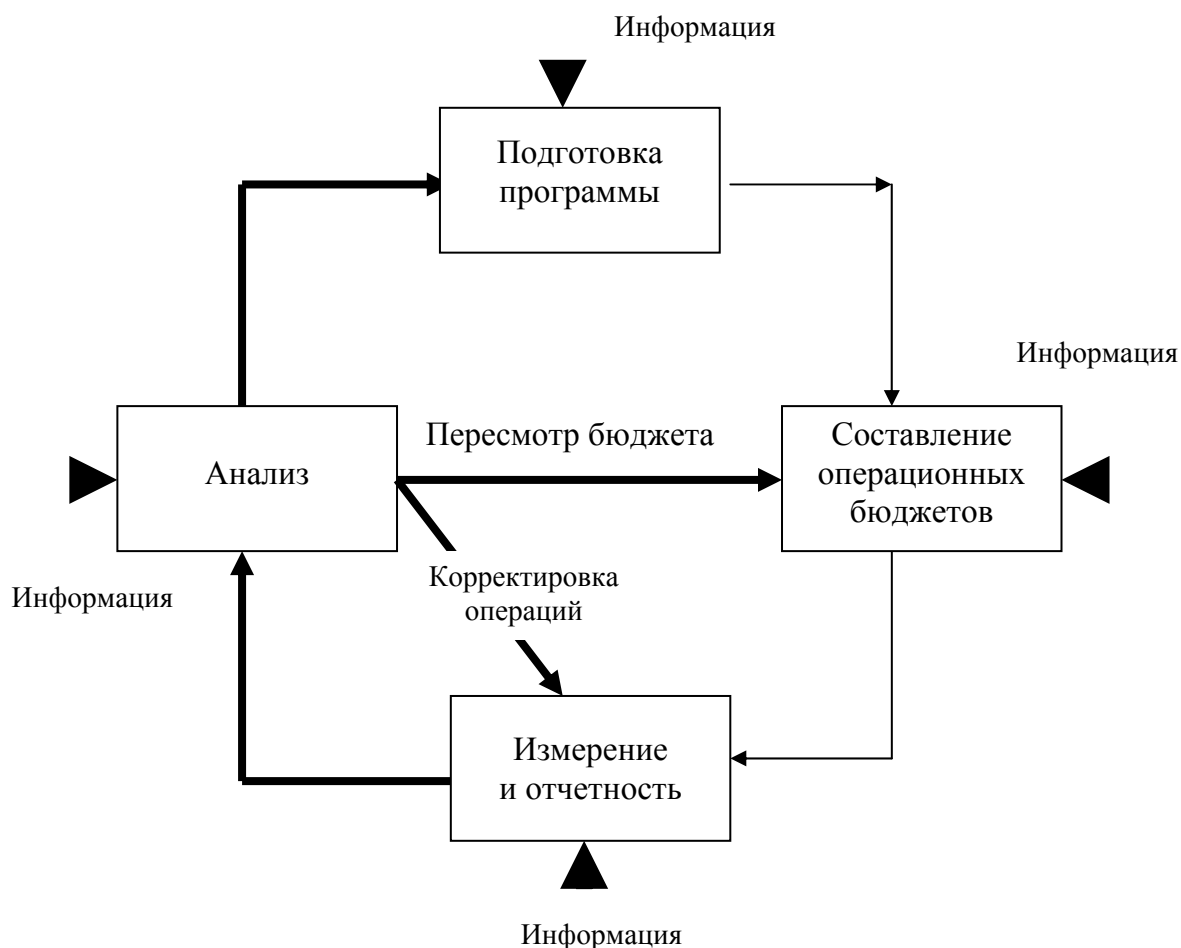


Рис. 1.2. Процесс управленческого контроля

Система сметного контроля может быть организована двумя способами:

- на основе обратной связи, которая включает в себя контроль путем сопоставления фактических данных с плановыми, корректировку плановых данных в случаях выявления отклонений;

- на основе прямой связи, которая предусматривает оценку ожидаемого уровня производства и затрат и сопоставление с показателями планирования того или иного момента в будущем, при выявлении отклонений предпринимают действия, чтобы свести эти отклонения к минимуму. Основная цель – предупредить ошибки и решить поставленные задачи в будущем. Этот способ реализуется путем разработки гибких смет и применения системы скользящего (непрерывного) планирования.

Процесс контроля в общем случае должен пройти следующие стадии

1. Определение концепции контроля (всеобъемлющая система контроля «Controlling» или частные проверки).

2. Определение цели контроля (решение о целесообразности, правильности, регулярности, эффективности процесса управления).
3. Планирование проверки:
 - а) объекты контроля (методы, результаты, показатели и т.д.);
 - б) проверяемые нормы (этические, правовые, производственные);
 - в) субъекты контроля (внутренние или внешние органы контроля);
 - г) методы контроля;
 - д) объем и средства контроля (полный, сплошной, выборочный, ручные, автоматические, компьютеризированные);
 - е) сроки и продолжительность проверок;
 - ж) последовательность, методики и допуски проверок.
4. Определение значений действительных и предписанных.
5. Установление идентичности расхождений (обнаружение, количественная оценка).
6. Выработка решения, определение его веса.
7. Документирование решения.
8. Метапроверка (проверка проверки).
9. Сообщение решения (устное, письменный отчет).
10. Оценка решения (анализ отклонений, локализация причин, установление ответственности, исследование возможностей исправления, меры по устранению недостатков).

Выделяют три ступени *управленческого контроля*.

Первая – это установление стандартов (нормативов), т.е. точное определение целевых показателей, которые должны быть достигнуты в определенный отрезок времени.

Вторая – это измерение фактических данных и сравнение достигнутого с запланированным результатом. Успешное осуществление этих двух ступеней позволяет руководителю четко знать о возникающих проблемах и трудностях, об их источнике, причине. За пределами первых двух ступеней начинается поиск способов устранения возникающих проблем.

Третья ступень – это действия, предпринимаемые для коррекции возникающих проблем, это действия, предпринимаемые для коррекции отклонений от первоначального плана.

Первый этап процедуры контроля демонстрирует, насколько близко, в сущности, слиты функции контроля и планирования. Стандарты – это конкретные целевые показатели, прогресс в отношении которых поддается измерению. Эти показатели определяются

в процессе планирования. Все целевые показатели, используемые для контроля, должны быть выбраны из многочисленных целей и стратегий организации.

Второй этап процесса контроля состоит в сопоставлении реально достигнутых результатов с установленными стандартами. На этой, второй стадии процедуры контроля дается оценка, которая служит основой для решения о начале действий. Эта деятельность заключается в определении масштаба отклонений, измерении результатов, передаче информации и ее оценке.

Измерение результатов, позволяющих установить, насколько удалось соблюсти установленные стандарты, – это самый трудный и самый дорогостоящий элемент контроля. Для того чтобы быть эффективной, система измерения должна соответствовать тому виду деятельности, который подвергается контролю. Вначале необходимо выбрать единицу измерения, причем такую, которую можно преобразовать в те единицы, в которых выражен конкретный показатель. Так, если установленный показатель – это прибыль, то измерение следует вести в денежных единицах или процентах, в зависимости от формы выражения стандарта.

Распространение информации играет ключевую роль в обеспечении эффективности контроля. Для того чтобы система контроля действовала эффективно, необходимо обязательно довести до сведения соответствующих работников организации как установленные стандарты, так и достигнутые результаты. Подобная информация должна быть точной, поступать вовремя и доводиться до сведения ответственных за соответствующий участок работников в виде, легко позволяющем принять необходимые решения и действия.

Заключительная стадия этапа сопоставления заключается в оценке информации о полученных результатах. Менеджер должен решить, та ли, что нужно, информация получена, и важна ли она. Важная информация – это такая информация, которая адекватно описывает исследуемое явление и необходима для принятия правильного решения.

После вынесения оценки процесс контроля переходит на третий этап. Менеджер должен выбрать одну из трех линий поведения: ничего не предпринимать, устранить отклонение или пересмотреть стандарт.

Ничего не предпринимать – основная цель контроля, состоящая в том, чтобы добиться такого положения, при котором процесс

управления организацией действительно заставлял бы ее функционировать в соответствии с планом.

Устранить отклонения – система контроля, которая не позволяет устранить серьезные отклонения прежде, чем они перерастут в крупные проблемы, бессмысленна. Естественно, что проводимая корректировка должна концентрироваться на устранении настоящей причины отклонения. В идеале стадия измерений должна показывать масштаб отклонения от стандарта и точно указывать его причину. Это сопряжено с необходимостью эффективной процедуры принятия решений.

Пересмотр стандартов – не все заметные отклонения от стандартов следует устранять. Иногда сами стандарты могут оказаться нереальными, потому что они основываются на планах, а планы – это лишь прогнозы будущего. При пересмотре планов должны пересматриваться и стандарты.

Успешно действующие организации зачастую вынуждены пересматривать свои стандарты в сторону повышения. Как и в случае с корректирующими действиями различного типа, необходимость радикального пересмотра стандартов (в сторону повышения или понижения) может служить симптомом проблем, возникших либо в процессе собственно контроля, либо в процессе планирования.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Объясните роль оперативного (текущего) планирования в системе планов предприятия.
2. В чем заключаются назначение и основные задачи планирования затрат?
3. Перечислите требования и основные условия, необходимые для эффективного планирования затрат.
4. Раскройте сущность планирования затрат методом прямого счета.
5. Что такое калькулирование? Перечислите способы расчета статей калькуляции, включаемых в себестоимость продукции предприятия.
6. В чем заключаются сущность и назначение нормативной базы предприятия?
7. Раскройте сущность понятия норма (стандарт). Объясните роль стандартов в управлении затратами.
8. Дайте характеристику методов расчета нормативов затрат.

9. В чем заключается сущность технического нормирования затрат?

10. Какие виды учета затрат необходимы для обеспечения процесса управления затратами?

11. Охарактеризуйте основные элементы учета затрат и результатов.

12. В чем заключаются сущность и задачи контроля как функции управления?

13. Определите понятия «предварительный», «текущий и последующий» контроль.

14. В чем заключается принцип действия бюджетного контроля? Что означает контроль с прямой и обратной связью?

15. Раскройте содержание основных этапов бюджетного контроля.

Тема 3. Основы формирования бюджетно-сметной информации

Изучаемые вопросы:

3.1. Структура и виды смет.

3.2. Гибкие сметы.

3.3. Содержание внутренней отчетности по результатам деятельности подразделений.

3.1. Структура и виды смет

В современной концепции планирования организация предстает как целостная *система*, в которой *потоки* информации, материалов, рабочей силы, капитального оборудования и денежных средств являются главными факторами, определяющими рост и процветание компании. Здесь подчеркнута динамическая природа этих потоков и их постоянное взаимодействие. Эта задача обычно решается путем создания системы сметного планирования и контроля (бюджетирования).

Использование смет (бюджетов) создает для организации следующие преимущества:

1. Смета, являясь составной частью плана, содействует четкой и целенаправленной деятельности предприятия. Без наличия плана у руководителя остается возможность только реагировать на изменение ситуации вместо того, чтобы ее контролировать.

2. Сметы подразделений создают объективную основу оценки результатов деятельности предприятия в целом и его подразделений.

3. Сметы как средство координации работы различных подразделений побуждают управляющих строить свою деятельность с учетом интересов предприятия в целом.

4. Сметы, являясь основой системы внутреннего управленческого контроля, создают базу для объективного анализа причин возникновения отклонений и обеспечения эффективного использования ресурсов предприятия.

Обобщенная смета (генеральный бюджет) – сводный план деятельности предприятия на установленный период времени (бюджетный период), выраженный в ряде целевых (бюджетных или плановых) показателей, охватывающих все сегменты бизнеса пред-

приятия и подразделений, составляющие его организационную структуру.

В зависимости от поставленных задач различают сметы (бюджеты):

- 1) генеральные и частные;
- 2) гибкие и статические.

Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называют генеральным. Его цель – объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые частными бюджетами.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

- 1) операционного бюджета – включающего план прибылей и убытков, который детализируется через частные сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации;
- 2) финансового бюджета – включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

В отличие от финансовой отчетности, форма бюджетных документов не стандартизована. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации работника.

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета, особенно его операционной части, во много зависит от вида деятельности организации. Состав генерального бюджета производственного предприятия показан на рис. 1.3.

Процесс разработки бюджета, как правило, начинается с разработки **операционных бюджетов (смет)**, среди которых обычно принято выделять следующие:

- 1) бюджет продаж (программа сбыта);
- 2) бюджет производства (производственная программа);
- 3) бюджет запасов готовой продукции;
- 4) бюджет (смета) прямых материальных затрат;
- 5) бюджет (смета) прямых затрат труда;
- 6) бюджет (смета) накладных (общепроизводственных) расходов;
- 7) бюджет производственных затрат (производственной себестоимости);
- 8) бюджет (смета) управленческих расходов;
- 9) бюджет (смета) коммерческих расходов.

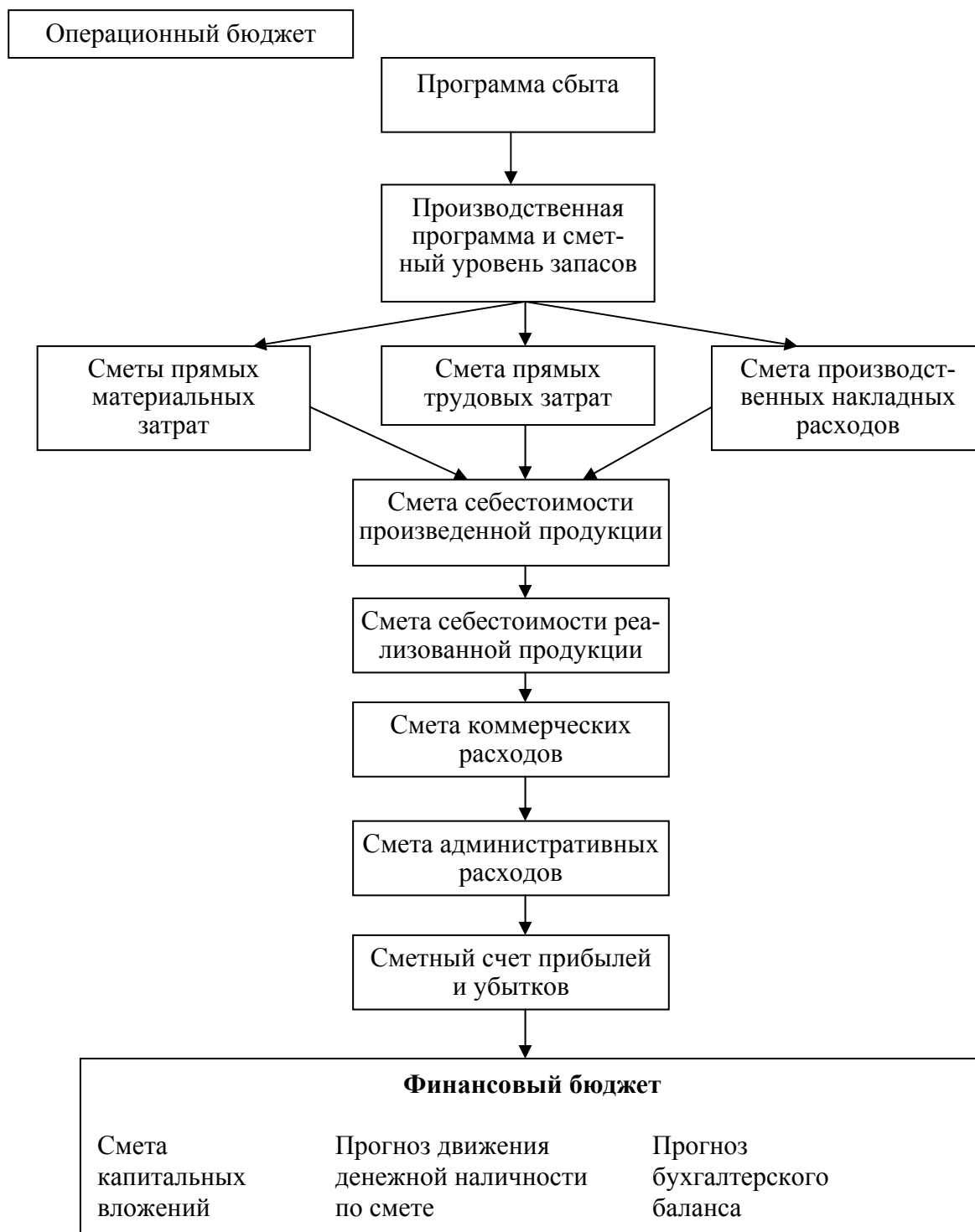


Рис. 1.3. Структура генерального бюджета предприятия

Бюджеты 1–7 разрабатываются на продукт (бизнес, цех, участок производства) и формируют в конечном итоге производственную себестоимость изготовленной продукции. Общие организационные расходы (8, 9) дополняют производственные затраты, формируют полную себестоимость продаж и представляют информационную базу для составления прогнозов основных бюджетов:

бюджета доходов и расходов, бюджета движения денежных средств, расчетного баланса.

Каждый бюджет (смета) не только занимает определенное место в процессе бюджетирования, но и выполняет конкретную задачу, что подтверждается их характеристикой.

Бюджет продаж показывает помесечный и поквартальный объем продаж по видам продукции и по организации в целом в натуральных и стоимостных показателях. В нем представлен прогноз совокупного дохода, на основе которого будут оцениваться наличные поступления от потребителей. Объем продаж является основой других бюджетов (смет).

Бюджет производства (производственная программа) формируется помесечно и поквартально только в количественных показателях и входит в сферу ответственности руководителя производства. Его задача – обеспечение объема производства, достаточного для удовлетворения покупательского спроса и создания экономически целесообразного уровня запасов.

Бюджет производства и бюджет (план) продаж в количественном выражении не совпадают друг с другом. Они различаются между собой на величину запасов готовой продукции, планирование и использование которых необходимо для бесперебойного хода производственного процесса и процесса реализации (продаж) продукции.

Бюджет запасов готовой продукции содержит информацию о количестве запасов готовой продукции на начало и конец бюджетного периода в натуральном и стоимостном выражении.

Бюджет (смета) прямых материальных затрат формирует информацию о расходах для заготовления и приобретения товароматериальных ценностей, необходимых для изготовления продукции, в расчете на единицу продукции и в целом по организации в натуральных и стоимостных показателях. Содержит также информацию о запасах основных материалов в стоимостных показателях на начало и конец бюджетного периода.

Бюджет (смета) прямых затрат труда отражает затраты на оплату труда производственного персонала в расчете на единицу готовой продукции по видам продукции и в целом по организации в натуральных (человеко-часы) и в стоимостных (с учетом тарифных ставок) показателях.

Бюджет (смета) накладных (общепроизводственных) расходов показывает планируемые расходы, связанные с производ-

ством продукции, за исключением прямых материальных затрат и прямых затрат труда. Данные расходы делятся на две группы: общепроизводственные расходы на управление (затраты на содержание аппарата управления цеха; затраты на повышение квалификации и подготовку кадров; затраты на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности; амортизация и затраты на ремонт производственных зданий и сооружений и т.п.) и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (амортизация и текущий ремонт производственного оборудования; расходы на перевозку материалов и готовой продукции внутри организации; энергетические затраты на оборудование и т.п.).

Бюджет производственных затрат (производственной себестоимости) является операционным бюджетом, с помощью которого исчисляется (калькулируется) производственная себестоимость изготовленной продукции, включающая обычно следующие **статьи затрат**:

- основные материалы;
- оплату труда производственного персонала;
- общепроизводственные накладные расходы.

Бюджет (смета) управленческих расходов содержит информацию о планируемых расходах, непосредственно не связанных с производством продукции, а связанных с обслуживанием производственной деятельности. К данным расходам относятся расходы на управление организацией (оплата труда административно-управленческого персонала; командировочные и представительские расходы и т.п.) и общехозяйственные расходы (коммунальные расходы; расходы на аренду и ремонт основных средств; расходы на содержание и обслуживание автотранспорта; юридические расходы; расходы на услуги банков, связи; налоги и т.п.).

Бюджет (смета) коммерческих расходов отражает расходы на рекламу, комиссионные сбытовым посредникам, транспортные услуги и прочие расходы по сбыту продукции организации.

Определение состава операционных бюджетов – внутреннее дело организации, однако следует учитывать, что операционные бюджеты подготавливают исходные данные для составления основных финансовых бюджетов, с их помощью планируемые в натуральных единицах измерения показатели переводятся в стоимостные.

Основные (финансовые) бюджеты – бюджет движения денежных средств, бюджет доходов и расходов и расчетный (про-

гнозный) баланс – предназначены для управления финансами организации, оценки финансового состояния бизнеса, для выполнения управленческих задач по оптимизации деятельности организации.

Бюджет движения денежных средств (кассовая консолидированная смета) призван обеспечить безусловную сбалансированность поступлений и использования денежных средств организации на предстоящий период. Практически бюджет движения денежных средств – это план движения расчетных счетов и наличных денежных средств в кассе организации, отражающий все прогнозируемые поступления и списания денежных средств в результате финансово-хозяйственной деятельности.

Бюджет доходов и расходов (сводный счет прибылей и убытков) показывает соотношение доходов и расходов организации, запланированных на определенный (бюджетный) период. Основное назначение бюджета – показать руководителям организации эффективность ее будущей деятельности.

Расчетный баланс является прогнозом соотношения активов и обязательств организации на определенный период. Это последний этап в процессе бюджетирования, показывающий или фиксирующий расхождения между бюджетом движения денежных средств и прогнозом доходов и расходов. Прогнозирование балансовых показателей направлено на формирование его рациональной структуры и обеспечение финансовой устойчивости организации в бюджетном периоде.

Основные бюджеты взаимосвязаны между собой. Чтобы подчеркнуть эту взаимосвязь, они объединяются следующими названиями: «основной» бюджет, «генеральный бюджет», «мастер-бюджет».

Кроме операционных и основных бюджетов у организации может возникнуть потребность в составлении вспомогательных и специальных бюджетов. Роль этих бюджетов заключается в подготовке исходной или необходимой для обработки итоговых данных информации при составлении основных бюджетов.

Вспомогательные и специальные бюджеты и форматы их составления обычно определяются руководством организации в зависимости от того, какие позиции доходов и расходов они сочтут важными для управления финансами в конкретный период.

Среди **вспомогательных бюджетов** выделяют бюджет капитальных (первоначальных) затрат и кредитный план, которые иногда объединяются одним названием – инвестиционный бюджет.

Инвестиционный бюджет показывает соотношение стартовых расходов бизнеса и внешних источников их финансирования.

Капитальные (первоначальные) затраты определяются для осуществления нового бизнеса (создание нового производства) или в целях технического развития действующей организации (модернизация действующего производства).

Бюджет капитальных затрат разрабатывается до бюджета доходов и расходов или одновременно с ним. Набор статей бюджета капитальных затрат определяется индивидуально не только для организации в целом, но и для каждого отдельного проекта, исходя из его специфики. Данный бюджет, как правило, не корректируется, поскольку закладываемые в бюджет расходы отдельно утверждаются руководством организации.

Кредитный план в первоначальном варианте составляется после разработки плана капитальных (первоначальных) затрат. В плане определяются размер кредита, вероятная процентная ставка за кредит (исходя из состояния финансового рынка в стране), условия возврата или погашения. Окончательный вариант кредитного плана составляется после разработки бюджета движения денежных средств, когда будут ясны все потребности во внешнем финансировании не только для капитальных расходов, но и на пополнение оборотных средств.

Специальные бюджеты – бюджет балансовой прибыли, бюджет чистой прибыли, бюджет научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, налоговый бюджет – не имеют между собой единой целевой взаимосвязи, они показывают смету расходов или распределение отдельных статей основных бюджетов. Набор этих бюджетов определяется руководством организации в зависимости от специфики хозяйственной деятельности.

Методика составления смет рассмотрена на конкретном примере во второй главе учебного пособия

3.2. Гибкие сметы

Составление гибких смет связано с тем, что ряд показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций, предусмотренных бюджетом, изменяется в связи с изменением объема производства и продаж.

Изменение объемов деятельности отразится на выручке, на всех переменных затратах, на части полупеременных и ступенчатых постоянных затрат. Это реагирование затрат необходимо отразить при разработке смет для целей планирования (составив несколько вариантов бюджетов, соответствующих вариантам изменения объемов производства), а также для обеспечения бюджетного (сметного) контроля. Для этих целей составляется так называемая гибкая смета – корректировка первоначального бюджета (сметы) с учетом фактического объема производства.

Гибкие сметы (бюджеты) в той или иной форме существуют почти в любой системе бюджетирования, так как руководители организаций, прежде чем утвердить бюджет, рассматривают несколько вариантов развития событий.

Бюджет, который принимается как окончательный, обычно называют жестким (или статичным) бюджетом, поскольку в его основу положен определенный (утвержденный) показатель объема деятельности организации.

Базисом для составления гибких бюджетов обычно выступает калькуляционная единица (единица выпуска продукции). Однако это возможно в случае, когда производится один вид изделий. При производстве нескольких различных видов продукции гибкий бюджет составляется на базе нормативного времени, показателем которого является нормативный час.

Нормативный час (нормо-час) – единица работы, выполненная за один час при нормативном уровне эффективности деятельности. Он позволяет привести к единому показателю выпуска продукцию разных видов.

Составление гибких смет необходимо в целях расчета и последующего анализа отклонений при сравнении фактических затрат с запланированным уровнем.

Гибкая смета разделяет все затраты на переменные, полупеременные и постоянные. Первые два вида затрат корректируются в зависимости от объема производства. Для этого составляется формула сметы. Формулу составления сметы следует строить для каждой статьи расходов, чтобы подсчитать допустимое отклонение по гибкой смете.

Например, для статей переменных расходов в качестве формулы используется норматив на единицу выпуска.

Некоторые статьи расходов могут состоять из постоянных и переменных элементов. Такие статьи называются полупеременными

расходами. Формулу поведения затрат при этом можно записать в виде:

$$З = \text{ПОИ} + \text{СПИ} \cdot \text{ОП},$$

где $З$ – полупеременные затраты; ПОИ – постоянные затраты; СПИ – ставка переменных издержек на единицу продукции; ОП – объем производственной деятельности.

При построении уравнений поведения затрат могут быть использованы различные математико-статистические методы: метод наивысшей и наинизшей точки, метод статистической корреляции, метод наименьших квадратов и др.

Когда найдены сметные формулы, можно составлять гибкие сметы для разных уровней деятельности.

Пример расчета гибких смет для центров затрат приведен в табл. 2.21, 2.22 второй главы настоящего пособия.

3.3. Содержание внутренней отчетности по результатам деятельности подразделений

Внутренняя отчетность подразделений – это система взаимосвязанных экономических показателей, характеризующая результаты деятельности подразделений за определенный промежуток времени. Различие выполняемых функций отдельными подразделениями предприятия определяет состав и содержание информации, включаемой во внутризаводскую отчетность.

В зависимости от целей управления отчетность подразделяется на три типа:

- информационная отчетность;
- отчетность об экономических результатах;
- результативная отчетность о персональной деятельности.

Совокупность этих трех видов отчетности образует информационную систему предприятия.

Информационная отчетность составляется по запросу и используется для информирования руководства о происходящих событиях.

Отчетность об экономических результатах предназначена для оценки деятельности хозяйственных подразделений. Основное их назначение – быть основанием для принятия краткосрочных управ-

ленческих решений и обеспечения коммуникационных связей между подразделениями. Отчеты предполагают расчет таких экономических показателей, как фондоотдача, коэффициент использования оборудования, трудоемкость, численность, ритмичность производства, потери от брака, коэффициенты выхода готовой продукции и др.

Результативная отчетность о персональной деятельности направлена на обеспечение информацией всех трех видов: информации о фактических результатах, информации о планируемых показателях; информации о причинах возникновения отклонений. Основной акцент перечня показателей сконцентрирован на персональной ответственности. Такая отчетность способствует организации управленческого учета по центрам ответственности.

Основной отчетной формой является отчет об исполнении бюджета (сметы) с выделением контролируемых и неконтролируемых затрат и закреплением ответственности.

Управленческий отчет, который сравнивает фактические результаты с запланированными показателями, называется отчетом об исполнении сметы – это самый нижний уровень внутренней первичной отчетности о затратах и результатах, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета. Цель внутренней отчетности, охватывающей всю организацию снизу доверху – удовлетворение информационных потребностей внутрифирменного управления в части стоимостных данных, позволяющих оценивать и контролировать деятельность структурных подразделений и конкретных руководителей.

Контрольная отчетность относится к внутренней управленческой отчетности и нормативно не регламентируется. Организация самостоятельно разрабатывает внутренние стандарты ее состава и содержания. Отчет об исполнении бюджетов и смет формируется путем сопоставления фактических данных показателей бюджета с нормативными показателями гибкой сметы. В табл. 2.22 – возможный вариант отчетной формы.

Бюджеты (сметы) и отчеты об их исполнении являются одним из способов контроля деятельности центров ответственности.

Для контроля за уровнем производственных затрат должны быть разработаны сметы подразделений (центров ответственности). Сметы центров затрат должны содержать информацию об ожидаемых затратах, основанную на планах управления и концепции контролируемых затрат. Эти сметы обычно разбиваются на двенадцать

отдельных месячных смет, и фактические месячные расходы сравниваются с плановыми по каждой статье. К такому сравнению прибегают для того, чтобы судить об эффективности деятельности руководителей центров ответственности по контролю расходов, за которые они отвечают.

Отчет каждого уровня управления включает в себя следующую информацию: наименование статей контролируемых затрат, затраты по жесткой смете, уровень затрат по гибкой смете, фактические затраты, отклонения от сметы в денежном и процентном выражении, причины возникновения отклонений.

В процессе анализа отчетов могут определяться различные виды отклонений.

Абсолютное отклонение – отклонение рассчитывается как разность затрат по гибкой смете и фактических затрат и может быть либо положительным (неблагоприятным) и означать перерасход ресурсов, либо отрицательным (благоприятным) и означать экономию затрат.

Относительное отклонение – отклонение, рассчитываемое по отношению к другим величинам и выраженное в процентах. Чаще всего относительное отклонение исчисляется по отношению к какому-либо общему показателю или параметру. Применение относительных отклонений повышает уровень информативности проводимого анализа и позволяет более точно оценить изменения.

Селективные отклонения – этот метод предполагает сравнение контролируемых величин в рамках определенного временного промежутка: квартала, месяца и реже – дня. Сравнение контролируемых величин за определенный месяц текущего года с тем же месяцем предыдущего года может быть гораздо информативнее сравнения с предыдущим месяцем рассматриваемого планового периода. Метод расчета селективных отклонений используется для анализа причин изменения бюджетных показателей, характеризующих «сезонный» банковский продукт.

Кумулятивное отклонение – отклонение, рассчитанное как разница между кумулятивными показателями – это сумма, исчисленная нарастающим итогом. Кумулятивное отклонение позволяет оценить степень выполнения плана за прошедшие периоды (например месяцы) и возможную разницу к концу бюджетного периода (например квартала или года). Возникающие в отдельных периодах случайные колебания бюджетных показателей могут привести к значительным отклонениям на коротком промежутке времени.

Кумуляция позволяет компенсировать случайные отклонения и более точно выявлять тренд.

Перед тем, как проводить анализ выявленных отклонений, необходимо выяснить, является данное отклонение случайным или регулярным. В случае, если отклонение носит разовый характер и не играет значительной роли в достижении целевых плановых бюджетных показателей, выполнять анализ, оценку и корректировку этого отклонения нерационально и бессмысленно.

Составленный отчет является основой для оценки эффективности деятельности подразделения путем проведения пофакторного анализа отклонений. В процессе анализа выявляются факторы, являющиеся причинами неэффективности, что дает возможность разработки конкретных действий для последующего устранения этих причин.

Сам факт возникновения отклонений – нормальное явление в деятельности любого подразделения. Внимание руководителей должны привлекать лишь те отклонения, которые значительно превышают заранее установленные допустимые пределы. Для этого отклонения рассчитывают в процентном выражении. Отклонения, выходящие за границы установленных пределов, должны быть проанализированы с установлением причин и виновников их возникновения. Далее разрабатываются мероприятия для предотвращения повторного возникновения отклонений, которые учитываются при разработке смет будущих периодов.

Анализ всех без исключения отклонений может привести к нарушению принципа соотношения «затраты-выгоды»: затраты на выявление причин и устранение отклонений превысят полученный эффект. Кроме того, отклонения могут быть случайными – в этом случае их анализ не даст положительного результата.

Подробно пофакторный расчет и анализ отклонений с анализом возможных причин их возникновения рассмотрен во второй главе настоящего пособия.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какую роль выполняют сметы (бюджеты) в процессе управления предприятием?
2. Раскройте сущность понятия «генеральный бюджет» (обобщенная смета) предприятия.

3. Определите понятие «операционный бюджет». Перечислите состав элементов операционного бюджета.
4. Какие документы входят в состав финансового бюджета?
5. Что означают понятия «жесткий бюджет» и «гибкий бюджет»?
6. В чем заключаются назначение и принцип составления гибких смет (бюджетов)?
7. Что представляет собой внутренняя отчетность подразделений?
8. Раскройте содержание внутренней отчетности по результатам деятельности подразделений.
9. Какую информацию необходимо включать в отчеты об исполнении смет?
10. Какие отклонения должны быть исследованы для повышения эффективности деятельности подразделений?
11. Раскройте содержание факторного анализа отклонений.

Тема 4. Принятие решений на основе бюджетно-сметной информации

Изучаемые вопросы:

4.1. Типология стандартных задач управленческого учета.

4.2. CVP-анализ как инструмент принятия управленческих решений.

4.1. Типология стандартных задач управленческого учета

Руководителю любого предприятия на практике приходится принимать множество самых разнообразных решений по управлению затратами. Безусловно, в значительной мере специфика принимаемых решений определяется особенностями конкретного предприятия, его технологии, организационной структуры, положения на рынке. Современные методы управления предприятием предполагают подготовку надежной информационной базы для принятия следующих оперативных решений:

- оценка целесообразности производства того или иного вида продукции;
- обоснование целесообразности производства или закупки комплектующих изделий;
- определение ценовой стратегии фирмы;
- определение точки безубыточности;
- планирование ассортимента и структуры выпуска продукции;
- отказ или привлечение дополнительных заказов;
- оптимальное использование имеющихся мощностей и других ресурсов.

Решение перечисленных задач потребовало классификации всей информации о затратах и результатах на релевантную и иррелевантную.

Цель любой классификации затрат – помочь руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений: ведь принимая решения, менеджер должен знать, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет. Поэтому *суть процесса классификации затрат* – выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Релевантными (т.е. существенными, значимыми) называют затраты и доходы, выражающие будущий прирост денежной наличности предприятия, величина которого зависит от рассматриваемой альтернативы. Релевантными могут быть только будущие затраты и доходы и только те, величина которых различается по вариантам. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время вмененные издержки (упущенная выгода) релевантны для принятия управленческого решения.

Релевантность или иррелевантность той или иной группы затрат зависит от специфики принимаемого управленческого решения. Поэтому принципы классификации затрат зависят от задач, стоящих перед менеджером в настоящий момент.

Рассмотрим условия и критерии принятия решений.

Для принятия решений *об объеме и структуре выпуска* необходимо знать узкие места производства и сбыта:

- недостаточный спрос на определенные виды продукции;
- оборудование, мощность которого ниже, чем у других видов оборудования;
- дефицитные материалы;
- дефицитные рабочие специальности и др.

Критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска в зависимости от наличия узких мест представлены в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска

Загрузка мощностей и использование ресурсов	Критерий принятия решений	Описание критерия принятия решений
Без узких мест (недогрузка)	Удельный маржинальный доход	Производятся все виды продукции (услуг) с положительным маржинальным доходом: $МД > 0$
Одно узкое место (полная загрузка)	Удельный маржинальный доход на единицу узкого места	Производство осуществляется в порядке убывания удельного маржинального дохода на единицу узкого места
Множество узких мест (полная загрузка)	Упущенная выгода	Задача линейного программирования

При выборе между собственным производством товаров, работ, услуг и закупкой на стороне также следует учитывать наличие или отсутствие узких мест.

Если мощности предприятия недогружены, необходимо сравнить затраты на приобретение с дополнительными затратами, которые возникнут в результате самостоятельного производства.

Если в результате собственного производства возникает одно узкое место, к затратам необходимо прибавить упущенную выгоду – маржинальную прибыль, от которой приходится отказаться из-за возникновения узкого места.

Если имеется большое количество узких мест, решение можно получить лишь при использовании аппарата линейного программирования.

Критерии выбора между собственным производством и закупкой на стороне представлены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

**Критерии выбора между собственным производством
и закупкой на стороне**

Загрузка мощностей и использование ресурсов	Критерий принятия решений
Без узких мест (недогрузка)	Переменная себестоимость плюс дополнительные постоянные и переменные (т.е. релевантные) затраты
Одно узкое место (полная загрузка)	Релевантные для принятия решения издержки на единицу продукции + Упущенная маржинальная прибыль от исключенных из программы продуктов (услуг)
Множество узких мест (полная загрузка)	Упущенная выгода

В процессе *принятия решения о цене на реализуемую продукцию* менеджеру нельзя забывать, что в рыночных условиях цена на продукцию устанавливается в зависимости от спроса и предложения: из-за давления конкурентов зачастую предприятие не в силах диктовать свои условия покупателю. Поэтому предприятие должно знать, какова минимальная цена, по которой оно еще может позволить себе производить и продавать соответствующую продукцию.

Нижняя граница цены зависит от следующих факторов:

– вида сделки (традиционный ассортимент или дополнительный контракт);

– загрузки мощностей (недогрузка, полная загрузка, наличие узких мест).

Критерии принятия решений о нижней границе цены представлены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

Критерии принятия решений о нижней границе цены

Вид сделки	Загрузка мощностей	Критерий принятия решений
Традиционный ассортимент	Недогрузка или полная загрузка	Переменные затраты и плановая маржинальная прибыль
Дополнительный контракт	Недогрузка без узких мест	Переменные затраты, дополнительные переменные и постоянные затраты единицы продукции
Дополнительный контракт	Полная загрузка с одним узким местом	Релевантные затраты с учетом упущенной выгоды
Дополнительный контракт	Полная загрузка с множеством узких мест	Релевантные издержки с учетом упущенной выгоды

В целях оперативного управления затратами применяются соответствующие методы оперативной диагностики, основанные на анализе отклонений фактических затрат и результатов от плановых.

Подготовка таких решений требует организации учета с использованием основных принципов системы «директ-костинг»: раздельный учет переменных (ПИ) и постоянных (ПОИ) затрат, а также расчет удельного и совокупного маржинального дохода (МД и ВМ).

4.2. CVP-анализ как инструмент принятия управленческих решений

Одним из мощных инструментов менеджеров в принятии управленческих решений является методика анализа «затраты-объем-прибыль» (Cost-Volume-Profit; CVP-анализ). Это аналитический подход к изучению зависимости затрат, выручки и прибыли предприятия от объема производства и реализации продукции (работ, услуг). Данный вид анализа широко используется в бюджетировании и управленческом учете.

Основой модели является бухгалтерский подход к изучению поведения затрат, который основан на ряде допущений:

1. Единственным фактором, влияющим на поведение затрат, является объем производства.
2. По отношению к объему производства все затраты подразделяются на переменные (ПИ) и постоянные (ПОИ).
3. Переменные затраты изменяются пропорционально объему производства.
4. Постоянные затраты не зависят от объема производства.
5. Существует линейная взаимосвязь между затратами и объемом.
6. Рассматривается только один продукт.
7. Уровни запасов не меняются.
8. Эффективность производства, оборудование, технологии не меняются.
9. Неопределенность отсутствует.

Переменными называются те издержки, которые изменяются пропорционально объему производства и реализации продукции. Примерами могут служить затраты на основные материалы, комплектующие изделия, транспортные расходы и т.д.

Постоянными являются те затраты, величина которых не зависит от объема производства и реализации продукции, а определяется другими факторами (чаще всего – длительностью рассматриваемого периода). Примером постоянных затрат может служить арендная плата за помещение, амортизация и др.

Суммарные переменные затраты увеличиваются пропорционально объему, а суммарные постоянные затраты остаются неизменными при любом объеме выпуска. Общие затраты равны сумме постоянных и переменных затрат:

$$ВИ = ПОИ + ПИ = ПОИ + СПИ \cdot ОП,$$

где ВИ – валовые издержки; ПОИ = const, т.е. постоянные затраты; ПИ, СПИ – переменные затраты на объем и единицу выпуска и реализации продукции; ОП – объем выпуска и реализации продукции (работ, услуг).

На основе зависимости затрат от объема производства можно определить зависимость прибыли от объема: ведь прибыль предприятия – это разность между выручкой (ВР) и затратами.

На рис. 1.4 эта зависимость представлена в графической форме. Выручка (ВР) изменяется прямо пропорционально объему реализации. При объеме производства и реализации ОП = ОП_{кр} вы-

ручка равна затратам, а прибыль предприятия нулевая. Эта точка называется **точкой безубыточности**.

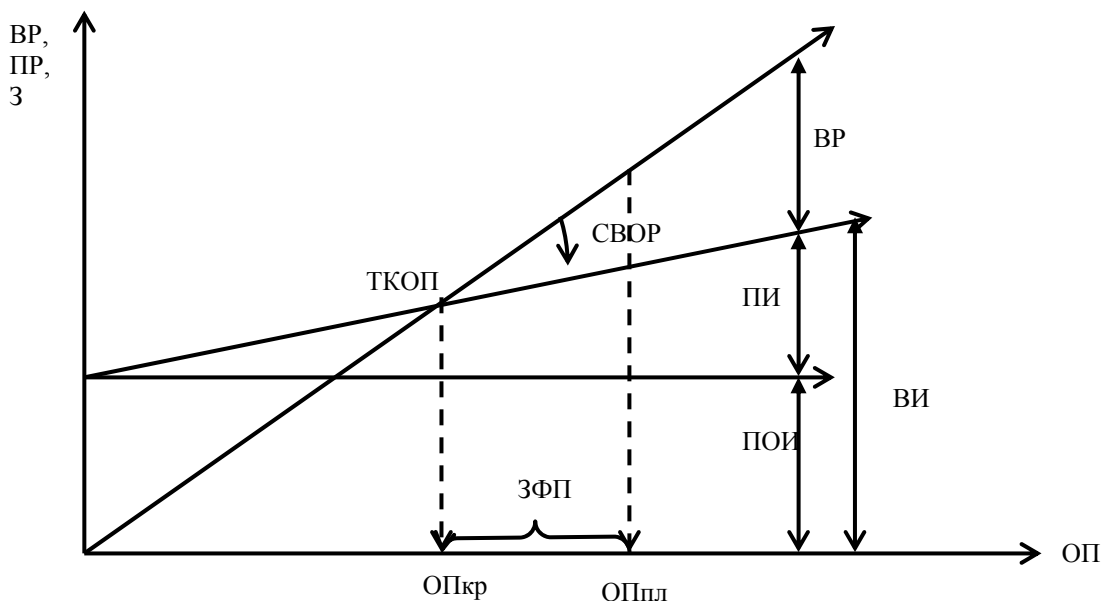


Рис. 1.4. Зависимость выручки, затрат и прибыли от объема производства и реализации продукции

Значение ОП_{кр} можно рассчитать аналитическим путем. Прибыль предприятия можно определить по формуле

$$BP = Ц \cdot ОП = ПОИ + ПИ + ПР = ПОИ + СПИ \cdot ОП + ПР,$$

где ПР – прибыль.

ОП_{кр} соответствует такому объему выпуска, при котором ПР = 0:

$$\text{ОП}_{\text{кр}} = \text{ПОИ} / (\text{Ц} - \text{СПИ}).$$

Величина (Ц – СПИ) – разность между ценой единицы продукции и переменными затратами на ее производство – называется маржинальным доходом на единицу продукции, или удельной маржинальной прибылью.

Однако для принятия управленческих решений большую значимость имеют валовые показатели в расчете на весь выпуск продукции за определенный период.

Валовая маржа – это та часть выручки от реализации, которая после покрытия переменных затрат остается на предприятии для покрытия постоянных затрат и формирования прибыли:

$$\text{BM} = \text{BP} - \text{ПИ} = \text{ПР} + \text{ПОИ},$$

где ВМ – валовая маржа или совокупный маржинальный доход предприятия; ВР – выручка от реализации продукции предприятия.

Если рассматривать выручку от реализации как основной приток денежных средств, а переменные издержки как платежи, связанные с погашением краткосрочной кредиторской задолженности, то валовая маржа будет характеризовать объем денежных средств, остающихся в распоряжении предприятия (денежный поток от операционной деятельности). Большинство решений, принимаемых в управленческом учете, ориентировано на максимизацию валовой маржи, т.е. совокупного денежного потока.

Доля валовой маржи в выручке предприятия характеризуется особым показателем – коэффициентом валовой маржи, рассчитываемым по формуле

$$K_{\text{вм}} = (ВР - ПИ) / ВР.$$

Коэффициент валовой маржи характеризует способность предприятия генерировать денежный поток, поэтому наряду с показателями выручки и рентабельности он включается в состав целевых стратегических показателей.

С одной стороны, при стабильно высоких объемах выручки предприятию выгоден высокий коэффициент валовой маржи. С другой стороны, высокий коэффициент валовой маржи свидетельствует о высокой чувствительности прибыли к колебаниям объема производства, а в условиях нестабильной ситуации на рынке предприятие рискует получить убыток. Таким образом, оптимальное значение коэффициента валовой маржи зависит от специфики конкретного предприятия и отрасли, в которой оно работает.

Анализ показателей, формируемых при проведении CVP-анализа, получил название маржинального анализа – это метод, основной задачей которого является определение релевантных доходов и расходов с позиции какого-либо управленческого решения с целью выбора наиболее оптимального варианта, обеспечивающего максимизацию валовой маржи.

В многопрофильных компаниях маржинальный анализ целесообразно проводить по сегментам, используя для этого информацию, формируемую в регистрах управленческого учета. Наряду с принятием решений в условиях релевантности издержек маржинальный анализ может служить для оценки эффективности работы различных сегментов деятельности предприятия: продуктовых, рыночных сегментов, подразделений предприятия и их менеджеров.

Подробно приемы и методы CVP-анализа и маржинального анализа рассмотрены в подразд. 2.4.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Перечислите типовые решения, принимаемые на основе бюджетно-сметной информации.
2. Сформулируйте правила и критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска продукции.
3. Сформулируйте правила и критерии принятия решений о цене реализации.
4. Сформулируйте правила и критерии принятия решений о собственном производстве или закупке у внешнего поставщика.
5. Раскройте сущность и назначение CVP-анализа.
6. Перечислите основные ограничения бухгалтерской модели изучения поведения затрат.
7. Дайте характеристику основных показателей CVP-анализа.
8. Раскройте понятие показателя валовой маржи (ВМ) как критерия принятия управленческих решений.
9. В чем заключается отличие отчета о прибыли, составленного в маржинальной форме, от традиционного отчета на основе полного распределения затрат?

ЧАСТЬ 2

РАЗРАБОТКА СМЕТ И ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

2.1. Описание ситуации

Организация составляет обобщенную смету на предстоящий период (год). Предприятие производит изделия Альфа, Бета и Гамма, которые изготавливаются в двух производственных подразделениях: подразделение 1 – обрабатывающее; подразделение 2 – сборочное.

В табл. 2.1–2.6 предоставлена информация по нормативным затратам.

Таблица 2.1

**Нормативные расходы на оплату основных материалов
и рабочей силы, ден. ед.**

Материал X, за 1 кг	3,8
Материал Y, за 1 кг	1,6
Ставка заработной платы: подразделение 1	4,00
подразделение 2	3,00

Накладные расходы в подразделении 1 возмещаются на базе показателя рабочего времени основных производственных рабочих (нормо-часов), в подразделении 2 – на базе машино-часов (автоматизированная сборка).

Таблица 2.2

**Нормативы расхода основных материалов и рабочего
времени на изделие**

Наименование	Изделие Альфа	Изделие Бета	Изделие Гамма
Материал X, на 1 ед.	2,00	3,00	2,5
Материал Y, на 1 ед.	3,00	4,00	1,5
Трудозатраты, ч: подразделение 1	0,75	1,25	2,0
подразделение 2	1,5	2,0	2,5
Машино-часы: подразделение 1	1,0	1,5	2,5
подразделение 2	2,0	2,0	3,0

Таблица 2.3

Данные о реализации

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж, шт.	8 000	12 000	5 000
Цена реализации единицы продукции, ден. ед.	60	110	90
Необходимые запасы на конец учетного периода, шт.	120	400	80
Запасы на начало учетного периода, шт.	100	800	150

Таблица 2.4

Запасы материалов, кг

Основные материалы	Материал X	Материал Y
Запасы на начало учетного периода	5 000	75 000
Необходимые запасы на конец учетного периода	8 000	10 000

Таблица 2.5

Баланс за предыдущий год, ден. ед.

Основной капитал			
Земля		72 500	
Здания и оборудование	1 500 000		
Износ*	563 750	936250	1 008 750
Оборотный капитал			
Запасы			
Сырье, основные материалы	165 000		
Запас готовой продукции на конец периода	296 000		
Дебиторская задолженность	175 250		
Касса	48 500	684 750	
Кредиторская задолженность		162 500	522 250
			1 531 000
Акционерный капитал		1 200 000	
300 000 обычных акций по 4 ден. ед. каждая			
Резервный фонд		331 000	
			1 531 000

Таблица 2.6

Накладные производственные расходы, ден. ед.

Показатель	Подразделение 1	Подразделение 2
Сметная ставка распределения накладных расходов:	на час трудозатрат	на час трудозатрат
– вспомогательные материалы	2,0	1,5
– ЗП вспомогательных рабочих	1,2	1,2
– энергия (переменная часть)	0,8	1,0
– ремонт и техобслуживание (переменная часть)	0,8	1,2
Сметные постоянные накладные расходы:		
– амортизация	120000	150000
– контроль	45000	50000
– энергия (постоянная часть)	30000	45000
– ремонт и техобслуживание (постоянная часть)	30000	50000

Административно-управленческие расходы составляют 351 000 ден. ед. и возмещаются на базе затрат на рабочую силу.

2.2. Разработка смет

Программа сбыта. Первым этапом разработки обобщенной сметы предприятия является составление предварительного прогноза объема продаж на бюджетный период в натуральном и стоимостном выражении. Планирование продаж – это сложный процесс, при котором необходимо учитывать множество факторов: динамику продаж, общее состояние экономики, ценовую политику, результаты маркетинговых исследований, производственные мощности, наличие ограничений со стороны государства и пр.

Программа сбыта (табл. 2.7) показывает количество каждого вида изделия, которое предприятие планирует продать, и планируемую цену реализации.

Таблица 2.7

Программа сбыта

Изделие	Цена, ден. ед.	Объем, продаж шт.	Выручка, ден. ед.
Альфа	60.00	8 000.00	480 000.00
Бета	110.00	12 000.00	1 320 000.00
Гамма	90.00	5 000.00	450 000.00
			2 250 000.00

В программе сбыта представлен прогноз совокупного дохода, на основе которого будут оцениваться наличные поступления от потребителей, а также показаны основные данные для составления сметы затрат производства, расходов на реализацию и административных расходов. Программа сбыта, таким образом, является основой всех других смет, поскольку все расходы непосредственно зависят от объема продаж.

Производственная программа и сметный уровень запасов.

На основе запланированного объема продаж в натуральном выражении можно определить планируемое количество единиц продукции, которое необходимо произвести, чтобы обеспечить запланированные продажи и необходимый уровень запасов.

Производственная программа определяет необходимый объем производства продукции в плановом периоде, соответствующий по номенклатуре, ассортименту и качеству требованиям программы сбыта (табл. 2.8). Она обуславливает задания по вводу в действие новых производственных мощностей, потребность в материально-сырьевых, трудовых и прочих ресурсах. Производственная программа формируется таким образом, чтобы обеспечить выполнение программы сбыта с учетом имеющихся у предприятия производственных ресурсов. Фактором производства, который определяет возможности предприятия, является производственная мощность.

Таблица 2.8

Производственная программа, шт.

Показатель	Альфа	Бета	Гамма
Изделие к реализации	8 000,00	12 000,00	5 000,00
+запас на конец периода	120,00	400,00	80,00
Итого на запасы и продажу	8 120,00	12 400,00	5 080,00
–запасы на начало периода	100,00	800,00	150,00
Количество изделий, которое необходимо произвести	8 020,00	11 600,00	4 930,00

Производственная программа является основой для расчетов плана производства структурных подразделений предприятия.

Производственная программа формируется, как правило, в количественных показателях и входит в сферу ответственности руководителя производства.

Исходными данными для разработки производственной программы являются целевой объем и структура продаж и целевой

уровень товарных запасов. Соотношение объемов реализации, выпуска и товарных запасов можно выразить следующим равенством:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Объем} & & \text{Объем} & & \text{Запас готовой} & & \text{Запас готовой} \\ \text{произ-} & = & \text{продаж} & - & \text{продукции} & + & \text{продукции} \\ \text{водства} & & & & \text{на начало периода} & & \text{на конец периода} \end{array}$$

Смета использования основных материалов в производстве. Следующим шагом сметного планирования является определение оптимальной потребности производства в основных материалах для осуществления производственно-хозяйственной деятельности. Основой для его расчета является количество изделий к выпуску и технологические нормы расхода материалов по изделиям (табл. 2.9). Так, для изделия Альфа необходимое количество материала $X = 8020 \text{ шт.} \cdot 2 \text{ кг/шт.} = 16\,040 \text{ кг}$. Потребность в материалах определяется, как правило, в разрезе продуктов и при необходимости по производственным подразделениям.

В ходе разработки сметы использования материалов в производстве должна предусматриваться максимально возможная экономия ресурсов.

Таблица 2.9

Смета использования материалов

Наименование	Альфа			Бета			Гамма			Всего		
	Цена, ден. ед.	Кол-во, шт.	Сумма, ден. ед.	Цена, ден. ед.	Кол-во, шт.	Сумма, ден. ед.	Цена, ден. ед.	Кол-во шт.	Сумма, ден. ед.	Цена, ден. ед.	Кол-во, шт.	Сумма, ден. ед.
Материал X	3,80	16 040	60 952	3,80	34 800	132 240	3,80	12 325	46 835	3,80	63 165	240 027
Материал Y	1,60	24 060	38 496	1,60	46 400	74 240	1,60	7 395	11 832	1,60	77 855	124 568
Итого	99 448			206 480			58 667			364 595		

Смета затрат на приобретение основных материалов. На основе расчета потребности в основных материалах с учетом изменения уровня материальных запасов составляется смета затрат

на приобретение основных материалов (табл. 2.10). Калькуляция сметы производится на основе равенства:

$$\text{Закупка материалов} = \text{Производственная потребность} - \text{Запас материалов на конец периода} + \text{Запас материалов на начало периода}$$

=

Таблица 2.10

Смета затрат на приобретение основных материалов

Показатель	Материал		
	X	Y	
Количество материалов по годовой смете использования, кг	63 165,00	77 855,00	
+ Запас на конец периода, кг	8 000,00	10 000,00	
Запас сырья на производство, кг	71 165,00	87 855,00	
– Запас на начало периода, кг	5 000,00	75 000,00	
Количество материалов, необходимое приобрести, кг	66 165,00	12 855,00	
Цена материала, ден. ед.	3,80	1,60	
Расходы на закупки, ден.ед.	251 427,00	20 568,00	271 995,00

Запасы сырья и материалов должны быть минимальными, однако их размеры должны обеспечивать нормальный ход процесса производства.

Размер производственного запаса зависит:

- от величины потребности в различных видах сырья и материалов;
- периодичности изготовления продукции предприятиями поставщиками;
- периодичности запуска в производство сырья и материалов;
- сезонности поставок материалов;
- размера транзитных поставок и пр.

Объем запаса определяется как в натуральном так и в стоимостном выражении.

Стоимость материальных запасов, ден. ед.

Стоимость конечного запаса	30 400,00	16 000,00	46 400,00
Стоимость начального запаса	19 000,00	120 000,00	139 000,00

Смета прямых затрат по оплате труда основных производственных рабочих (ОПР). Исходными данными для планирования затрат на оплату труда ОПР являются: количество изделий по

годовой производственной программе, нормативы времени на осуществление производственных операций по изделиям, тарифные ставки в соответствии с действующей на предприятии тарифной сеткой. Затраты на оплату труда ОПР планируются для каждого центра возникновения затрат, затем сводятся в общий бюджет расходов на оплату труда (табл. 2.11 и 2.12).

Таблица 2.11

Смета затрат на заработную плату ОПР подразделения 1

Показатель	Альфа	Бета	Гамма	Всего
Запланировано произвести, шт.	8 020	11 600	4 930	
Норма времени на одно изделие, ч/шт.	0,75	1,25	2,00	
Общее количество часов	6 015	14 500	9 860	30 375
Ставка оплаты труда, ден. ед.	4,00	4,00	4,00	
Расходы на заработную плату, ден. ед.	24 060	58 000	39 440	121 500

Таблица 2.12

Смета затрат на заработную плату ОПР подразделения 2

Показатель	Альфа	Бета	Гамма	Всего
Запланировано произвести, шт.	8 020	11 600	4 930	
Норма времени на одно изделие, ч/шт.	1,50	2,00	2,50	
Общее количество часов, ч	12 030	23 200	12 325	47 555
Ставка оплаты труда, ден. ед.	3,00	3,00	3,00	
Расходы на заработную плату, ден. ед.	36 090	69 600	36 975	142 665

Смета общепроизводственных накладных расходов. Объектами калькулирования при составлении смет общепроизводственных накладных расходов являются места возникновения затрат (подразделения). Для каждого подразделения составляется «Ведомость производственного учета». Все статьи накладных производственных расходов разделяют на две категории: контролируемые и неконтролируемые накладные расходы. Такая группировка необходима в связи с распределением ответственности и осуществлением контроля за уровнем расходов в подразделениях. К контролируемым накладным расходам относится их переменная часть, зависящая от уровня загрузки производственных мощностей (объема производства). За эту часть расходов менеджер подразделения несет персон-

нальную ответственность и имеет право принимать самостоятельные решения по их эффективному использованию. К неконтролируемым расходам относится постоянная составляющая общепроизводственных расходов, не зависящая от уровня загрузки производственной мощности.

Порядок распределения накладных расходов определяется учетной политикой предприятия. В рассматриваемом примере применяется «традиционный метод» вычисления цеховых ставок распределения накладных расходов на продукты.

Сметные затраты по статьям контролируемых накладных расходов определяются путем умножения сметного времени труда ОПР по каждому цеху на сметную ставку распределения переменных накладных расходов (данные см. в табл. 2.13). Предполагается, что все переменные накладные расходы варьируются по отношению к труду основных производственных рабочих.

Таблица 2.13

Смета общепроизводственных накладных расходов

Показатель	Ставки распределения ПЕНР		Накладные расходы		Всего, ден. ед.
	Подр. 1, ден. ед./ч	Подр. 2, ден. ед./ч	Подр. 1, ден. ед.	Подр. 2, ден. ед.	
Контролируемые накладные расходы (переменная часть)					
– Вспомогательные материалы	2,00	1,50	60 750	71 332,5	132 082,5
– З/пл вспомогательных рабочих	1,20	1,20	36 450	57 066	93 516
Энергия (переменная часть)	0,80	1,00	24 300	47 555	71 855
Ремонт	0,80	1,20	24 300	57 066	81 366
Всего контролируемых накладных расходов			145 800	233 19,5	378 819,5
Неконтролируемые накладные расходы					
Амортизация			120 000	150 000	270 000
Контроль			45 000	50 000	95 000
Энергия			30 000	45 000	75 000
Ремонт			30 000	50 000	80 000
Всего неконтролируемых расходов			225 000	295 000	520 000
Сумма накладных расходов			370 800	528 019,5	898 819,5
Сметные ставки распределения НР			12,21	9,77	

Примечание. В рассматриваемом примере ставки (нормативы) распределения по статьям переменных накладных расходов и суммы постоянных накладных расходов заданы условием исходной ситуации.

Для вычисления цеховых ставок накладных расходов в подразделении 1 в качестве базы распределения используются часы труда ОПР (табл. 2.13а), в подразделении 2 – машино-часы работы оборудования (табл. 2.13б).

Таблица 2.13а

Определение сметного времени труда ОПР в подразделении 1

Показатель	Альфа	Бета	Гамма	Всего
Запланировано произвести, шт.	8 020,00	11 600,00	4 930,00	
Норма времени на одно изделие, ч/шт.	0,75	1,25	2,00	
Общее количество часов	6 015	14 500	9 860	30 375

Таблица 2.13б

Определение машино-часов в подразделении 2

Показатель	Альфа	Бета	Гамма	Всего
Запланировано произвести, шт.	8 020	11 600	4 930	
Норма времени на одно изделие, машино-ч/шт.	2,00	2,00	3,00	
Общее количество часов, машино-ч	16 040	23 200	14 790	54 030

Сметные (цеховые) ставки распределения производственных накладных расходов получают делением суммы накладных расходов подразделения на общую трудоемкость работ в соответствии с выбранной базой распределения:

подразделение 1 – $370\,800/30\,375 = 12,21$ ден. ед./нормо-ч;

подразделение 2 – $528\,020/54\,030 = 9,77$ ден. ед./маш-ч.

Расчет производственной себестоимости единицы продукции.

Производственная себестоимость продукции включает в себя материальные затраты, затраты на оплату труда основных производственных рабочих и общепроизводственные накладные расходы (табл. 2.14). Производственная себестоимость определяет стоимость запасов готовой продукции и незавершенного производства.

Расчет производственной себестоимости единицы продукции

Показатель	Альфа	Бета	Гамма
Основные материалы			
Материал X, ден. ед.	7,60	11,40	9,50
Материал Y, ден. ед.	4,80	6,40	2,40
Заработная плата ОПР, ден. ед.	7,50	11,00	15,50
Накладные расходы, ден. ед.	28,69	34,79	53,71
Производственная себестоимость	48,59	63,59	81,11

Стоимость основных материалов определяется путем умножения нормы расхода на стоимость данного материала за единицу продукции (материал X для изделия Альфа – $2 \text{ кг} \cdot 3,8 \text{ ден. ед.} = 7,6 \text{ ден. ед.}$).

Заработная плата определяется как сумма заработной платы, начисленной в каждом подразделении. Например, для изделия Альфа затраты на заработную плату ОПР равны сумме произведения ставки заработной платы на норму времени изделия в первом подразделении плюс аналогично определенная сумма второго подразделения: $(4 \cdot 0,75 + 3 \cdot 1,5) = 7,5 \text{ ден. ед.}$

Накладные расходы распределяются в соответствии с установленной базой распределения и рассчитанными сметными цеховыми ставками распределения накладных расходов. Накладные расходы, отнесенные на изделие Альфа: $(0,75 \cdot 12,21 + 2 \cdot 9,77) = 28,7 \text{ ден. ед.}$

В примере использован упрощенный подход к калькулированию себестоимости единицы продукции на основе позаказного метода учета и калькулирования.

По данным табл. 2.14 проводят анализ структуры себестоимости изделий, а также анализ рентабельности продукции и рентабельности продаж исходя из значений рыночных цен. На основе проведенного анализа можно предложить иные методы распределения накладных расходов.

Предприятия должны постоянно совершенствовать действующую систему калькулирования себестоимости продукции с целью получения более достоверной информации для принятия управленческих решений в области формирования портфеля заказов, выработки правильной ценовой стратегии, обеспечения устойчивых конкурентных преимуществ.

Сметный счет прибылей и убытков. В результате всех предыдущих расчетов собрана и соответствующим образом обработана необходимая информация для составления прогнозного отчета о будущих финансовых результатах (прибылях и убытках). Этот документ является «выходной формой» операционного бюджета (табл. 2.15). Он отражает эффективность основной деятельности предприятия с точки зрения покрытия производственных затрат доходами от реализации продукции и получение прибыли.

Данные для составления прогнозного отчета о прибылях и убытках берутся из соответствующих смет (см. табл. 2.8–2.14). Запасы готовой продукции оцениваются по производственной себестоимости. Например, стоимость начального запаса

$$(100 \cdot 48,59 + 800 \cdot 63,59 + 150 \cdot 81,11) = 67913,78 \text{ ден. ед.}$$

Таблица 2.15

Прогноз отчета о прибылях и убытках, ден. ед.

Статьи расхода			
Выручка			2 250 000,00
Запас сырья и основных материалов на начало периода	139 000,00		
Закупки	271 995,00	410 995,00	
Запас на конец периода	46 400,00		
Стоимость потребленного материала		364 595,00	
Заработная плата ОПР		264 165,00	
Общепроизводственные накладные расходы		898 819,50	
Совокупные производственные расходы			1 527 579,50
Запасы готовой продукции на начало периода (оценивается по производственной себестоимости)	67 913,78		
Запас готовой продукции на конец периода	37 764,62	30 143,05	
Себестоимость реализуемой продукции			1 557 728,66
Прибыль от производственной деятельности			692 271,34
Административно-управленческие расходы			351 000
Условно чистая прибыль			341 271,34

Полученный отчет не является окончательным. Он является базой для повышения эффективности и оптимизации производственной деятельности. Сметы могут корректироваться и при решении задач моделирования финансовой сметы в целях сокращения величины дефицита денежных средств предприятия.

Кассовая консолидированная смета (движение денежной наличности по смете). Цель кассовой консолидированной сметы – обеспечить достаточную кассовую наличность, отвечающую уровню операций по различным сметам. Кассовая консолидированная смета является основой для составления прогноза движения денежных средств и отражает поступления и выплаты от операционной деятельности. Ввиду того, что планирование наличных средств подвержено неопределенности, необходимо предусматривать суммы, несколько превышающие минимальный объем средств, учитывая некоторые погрешности планирования. Кроме того, статьи отчета о прибылях и убытках могут существенно отклоняться от соответствующих статей денежных поступлений и выплат на величину сальдо изменения дебиторской и кредиторской задолженности. Кассовая смета поможет фирме избежать дефицита наличных средств, а также принять меры для превращения излишних средств в краткосрочные инвестиции (табл. 2.16).

Таблица 2.16

Движение денежной наличности по смете, ден. ед.

Показатель	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Всего
Начальное сальдо	48 500,00	128 500,00	258 500,00	398 500,00	48 500,00
Поступления от потребителей	400 000,00	450 000,00	500 000,00	675 000,00	2 025 000,00
Всего поступлений	448 500,00	578 500,00	758 500,00	1 073 500,00	2 073 500,00
Платежи:					
– материалы	100 000,00	110 000,00	130 000,00	98 613,20	438 613,20
– зарплата	110 000,00	110 000,00	120 000,00	160 753,40	500 753,40
другие расходы	110 000,00	100 000,00	110 000,00	116 526,68	436 526,68
Всего выплат	320 000,00	320 000,00	360 000,00	375 893,28	1 375 893,28
Конечное сальдо	128 500,00	258 500,00	398 500,00	697 606,72	697 606,72

Суммы поступлений и выплат рассчитываются на год и затем распределяются по кварталам приблизительно в равных частях с учетом того, что обычно в начале года объем производственной и сбытовой деятельности несколько ниже, чем в конце года. Смета составляется в два этапа: предварительный расчет и последующая корректировка для увязки конечного сальдо с балансом.

Для составления предварительной кассовой сметы использованы следующие расчеты.

Поступления денежных средств планируются исходя из прогнозируемого объема продаж, с учетом постоянной дебиторской задолженности в размере 10–15 % от ВР.

Выплаты денежных средств планируются по статьям: на приобретение материалов; на выплату заработной платы; другие выплаты.

Выплаты на приобретение материалов включают расходы на приобретение основных и вспомогательных материалов, сумма которых увеличивается с учетом постоянной кредиторской задолженности в размере 20 %.

Выплаты по заработной плате учитывают расходы по оплате труда основных и вспомогательных рабочих, увеличенные на 35 % (другие категории работающих).

Сумма по статье «другие выплаты» рассчитывается на основе суммы административно-управленческих расходов, которая увеличивается на 10–15 %. При итоговом сведении прогноза бухгалтерского баланса выплаты по этой статье корректируются вторично исходя из необходимого равенства активов и пассивов.

Указанные процентные ставки являются ориентировочными и могут изменяться в процессе корректировки сметы.

В рассматриваемом примере составляется поквартальная смета, тогда как на практике она должна составляться ежемесячно или понедельно.

Прогноз бухгалтерского баланса. Прогноз бухгалтерского баланса отражает данные об имуществе и капитале предприятия на будущий период. В работе использован метод прогнозирования, основанный на равенстве актива и пассива. Традиционно сначала планируют изменение активов, а затем пассивов. Расхождение в прогнозах активной и пассивной частей баланса дает представление о нехватке (избытке) финансирования. В соответствии с этим проводится корректировка прогнозных балансовых показателей: при избытке финансирования корректируется запас денежных средств на конец периода, недостаток финансирования покрывается путем привлечения краткосрочных кредитов и займов.

Прогноз бухгалтерского баланса на конец бюджетного периода строится на основе балансового отчета на начало бюджетного периода, прогнозного отчета о прибылях и убытках и кассовой консолидированной сметы.

Баланс на конец бюджетного периода составляется на основе балансовых равенств по отдельным статьям актива и пассива по принципу:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Балансовый остаток} & & \text{Плановый} & & \text{Плановый} & & \text{Балансовый остаток} \\ \text{на начало периода} & = & \text{приход} & - & \text{расход} & + & \text{на конец бюджетного} \\ \text{бюджетного} & & & & & & \text{периода} \end{array}$$

Полученный прогноз бухгалтерского баланса является основой для предварительной оценки структуры баланса, а также будущего финансового состояния и эффективности использования ресурсов предприятия. Если оценки окажутся приемлемыми, то смета будет принята.

Студентам предлагается самостоятельно, на основе знаний, полученных при изучении дисциплины «Финансовый анализ», выполнить необходимые расчеты и провести анализ прогнозной финансовой ситуации, а также разработать рекомендации по совершенствованию структуры прогнозного баланса с целью повышения финансовых результатов (табл. 2.17).

Таблица 2.17

Прогноз бухгалтерского баланса, ден. ед.

Основной капитал			
Земля		72 500,00	
Здания и оборудование	1 500 000,00		
Износ*	833 750,00	666 250,00	738 750,00
Оборотный капитал			
Запасы			
Сырье основные материалы	46 400,00		
Запас готовой продукции на конец периода	37 764,62		
Дебиторская задолженность**	351 750,00		
Касса	697 606,72	1 133 521,34	
Кредиторская задолженность***		127 964,30	1 872 271,34
Акционерный капитал			1 200 000,00
Резервный фонд			331 000,00
Прибыль			341 271,34

* Сумма износа определяется с учетом накопленной амортизации (см. табл. 2.13).

** Начальное сальдо по отчетному балансу + Объем продаж – Поступления от потребителей.

*** Начальное сальдо по отчетному балансу + Сумма затрат на закупки основных и вспомогательных материалов – Выплаты по материалам.

2.3. Формирование отчетов и контроль производственных затрат

Как отмечалось, бюджеты (сметы) призваны обеспечивать не только рациональное распределение ресурсов, но и их эффективное использование путем контроля исполнения смет центров ответственности предприятия.

Составим производственные сметы по подразделениям предприятия и в разрезе изделий (табл. 2.18 и 2.19). Для упрощения расчетов примем, что все основные материалы потребляются в начале производственного цикла в подразделении 1.

Таблица 2.18

Годовая производственная смета подразделения 1, ден. ед.

Показатель	Изделие Альфа	Изделие Бета	Изделие Гамма	ИТОГО
Основные материалы	99 448,00	206 480,00	58 667,00	364 595,00
Материал X	60 952,00	132 240,00	46 835,00	240 027,00
Материал Y	38 496,00	74 240,00	11 832,00	124 568,00
Заработная плата ОПР	24 060,00	58 000,00	39 440,00	121 500,00
Контролируемые накладные расходы, в том числе:	28 872,00	69 600,00	47 328,00	145 800,00
– вспомогательные материалы	12 030,00	29 000,00	19 720,00	60 750,00
– заработная плата вспомогательных рабочих	7 218,00	17 400,00	11 832,00	36 450,00
– энергия	4 812,00	11 600,00	7 888,00	24 300,00
– ремонт	4 812,00	11 600,00	7 888,00	24 300,00
Неконтролируемые накладные расходы, в том числе:	0,00	0,00	0,00	225 000,00
– амортизация				120 000,00
– контроль				45 000,00
– энергия (постоянная часть)				30 000,00
– ремонт				30 000,00
Итого затраты по первому подразделению				856 895,00

Постоянные (неконтролируемые) накладные расходы между продуктами не распределяются.

Годовая производственная смета подразделения 2

Показатель	Изделие Альфа	Изделие Бета	Изделие Гамма	ИТОГО
Заработная плата ОПР	36 090,00	69 600,00	36 975,00	142 665,00
Контролируемые накладные расходы, в том числе:	58 947,00	113 680,00	60 392,50	233 019,50
– вспомогательные материалы	18 045,00	34 800,00	18 487,50	71 332,50
– заработная плата вспомогательных рабочих	14 436,00	27 840,00	14 790,00	57 066,00
– энергия	12 030,00	23 200,00	12 325,00	47 555,00
– ремонт	14 436,00	27 840,00	14 790,00	57 066,00
Неконтролируемые накладные расходы, в том числе:	0,00	0,00	0,00	295 000,00
– амортизация				150 000,00
– контроль				50 000,00
– энергия постоянная часть				45 000,00
– ремонт				50 000,00
Итого затраты по второму подразделению				670 684,50

Составление гибких смет. Составление требует учета фактической выработки. Предположим, что в объеме производства изделий произошли следующие изменения: объем производства изделия Альфа меньше планового на 4 %; изделия Бета больше на 17 %; изделия Гамма больше на 3 %.

Таким образом, фактический объем изделий Альфа составил 7680 шт., изделия Бета – 14040 шт. и изделия Гамма – 5 150 шт.

Гибкая смета позволяет пересчитать нормативные затраты подразделений в соответствии с фактически выпущенной продукцией. Основой для пересчета материальных затрат являются нормативы расхода в расчете на фактический выпуск продукции; для трудовых и переменных накладных расходов – нормо-часы фактического выпуска продукции, которые рассчитываются путем умножения нормативов времени труда ОПР на объем фактически произведенной продукции.

Составление гибких смет необходимо для расчета и последующего анализа отклонений и является основой формирования управленческой отчетности с целью оценки эффективности деятельности подразделений (табл. 2.20, 2.21).

Таблица 2.20

Гибкая смета подразделения 1, ден. ед.

Показатель	Изделие Альфа	Изделие Бета	Изделие Гамма	ИТОГО
Основные материалы	95 232,00	249 912,00	61 285,00	406 429,00
X	58 368,00	160 056,00	48 925,00	267 349,00
Y	36 864,00	89 856,00	12 360,00	139 080,00
Заработная плата ОПР	23 040,00	70 200,00	41 200,00	134 440,00
Контролируемые накладные расходы в том числе:	27 648,00	84 240,00	49 440,00	161 328,00
– вспомогательные материалы	11 520,00	35 100,00	20 600,00	67 220,00
– заработная плата вспомогательных рабочих	6 912,00	21 060,00	12 360,00	40 332,00
– энергия	4 608,00	14 040,00	8 240,00	26 888,00
– ремонт	4 608,00	14 040,00	8 240,00	26 888,00
Неконтролируемые накладные расходы:	0,00	0,00	0,00	225 000,00
– амортизация				120 000,00
– контроль				45 000,00
– энергия постоянная часть				30 000,00
– ремонт				30 000,00
Итого затраты по первому подразделению				927 197,00

Таблица 2.21

Гибкая смета подразделения 2

Показатель	Изделие Альфа	Изделие Бета	Изделие Гамма	ИТОГО
1	2	3	4	5
Заработная плата ОПР	34 560,00	84 240,00	38 625,00	157 425,00
Контролируемые накладные расходы	56 448,00	137 592,00	63 087,50	257 127,50
Вспомогательные материалы	17 280,00	42 120,00	19 312,50	78 712,50
Заработная плата вспомогательных рабочих	13 824,00	33 696,00	15 450,00	62 970,00
– Энергия	11 520,00	28 080,00	12 875,00	52 475,00
– Ремонт	13 824,00	33 696,00	15 450,00	62 970,00
Неконтролируемые накладные расходы:	0,00	0,00	0,00	295 000,00
– амортизация				150 000,00
– контроль				50 000,00
– энергия, постоянная часть				45 000,00
– ремонт				50 000,00
Итого затраты по второму подразделению				709 552,50

Отчет об исполнении сметы. Отчет об исполнении бюджетов и смет формируется путем сопоставления фактических данных показателей бюджета с нормативными показателями гибкой сметы. В табл. 2.22 возможный вариант отчетной формы.

Таблица 2.22

Отчет об исполнении сметы

Показатель	Уровень затрат по жесткой смете	Уровень затрат по гибкой смете	Уровень фактических затрат	Отклонения		Причина
				Ден. ед.	%	
1	2	3	4	5	6	7
Основные материалы	364 595	406 429	421 524	–15095	3,7	
X	240 027	267 349	288 786	21 437Н	7,98	
У	124 568	139 080	132 738	6 342Б	4,55	
Заработная плата ОПР	121 500	134 440	142 582	–8142	6,05	
Контролируемые накладные расходы	145 800	161 328	160 191	1137	0,7	
Вспомогательные материалы	60 750	67 220	65 340	1180Б	1,75	
Заработная плата вспомогательных рабочих	36 450	40 332	41 672	1340Н	3,32	
Энергия	24 300	26 888	27 800	912Н	3,39	
Ремонт	24 300	26 888	25 379	1509Б	5,61	
Неконтролируемые накладные расходы:	225 000	248 949,27	226 090	22 859	0,48	
– амортизация	120 000	120 000	120 000	0	0	
– контроль	45 000	45 000	47 653	2653Н	5,9	
– энергия	30 000	30 000	28 437	1563Б	5,2	
– ремонт	30 000	30 000	30 000	0	0	
Итого	856 895	951 146	950 387	759	4,2	

Отклонение может быть либо положительным (Н) и означать перерасход ресурсов, либо отрицательным (Б) и означать экономию затрат. Сметные данные в отчете пересчитываются по формуле гибкой сметы (в том числе и неконтролируемые накладные расходы) в соответствии с фактически достигнутым уровнем выпуска.

Составленный отчет является основой для оценки эффективности деятельности подразделения путем проведения пофакторного анализа отклонений. Процедура согласования и анализа отклонений требует пересчета неконтролируемых накладных расходов, для этого нормативные часы фактического выпуска продукции умножают на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов.

2.4. Анализ отклонений производственных затрат

Исходными данными для проведения анализа отклонений является отчет об исполнении сметы подразделения 1 (см. табл. 2.22).

В таблице рассчитаны совокупные отклонения по основным элементам производственных затрат. Анализ отклонений осуществляется в соответствии со схемой на рис. 2.1.

Отклонения по цене на материалы. Исходный пункт подсчета этого отклонения – простое сравнение нормативной цены единицы материала с фактической. Отклонение по цене на материалы равно разнице между нормативной (НЦ) и фактической ценой (ФЦ) единицы материалов, умноженной на количество использованного материала (КФ):

$$(НЦ - ФЦ) \cdot КФ.$$

$$\text{Материал } X: (3,80 - 4,0) \cdot 72\,196,5 = 14\,439,3 \text{ Н.}$$

$$\text{Материал } Y: (1,60 - 2,0) \cdot 66\,369,0 = 26\,547,6 \text{ Н.}$$

Отклонения по использованию материалов. Исходный пункт расчета отклонения – простое сравнение нормативного количества, которое должно было быть использовано, с фактическим расходом.

Отклонение по использованию материалов равно разности нормативного количества материалов, необходимых для фактического выпуска продукции, и фактического количества (ФК), умноженной на нормативную цену материалов (НЦ):

$$(НК - ФК) \cdot НЦ.$$

$$\text{Материал } X: (70\,355 - 72\,196,5) \cdot 3,8 = -6997,7 \text{ Н.}$$

$$\text{Материал } Y: (86\,925 - 66\,369,0) \cdot 1,6 = 32\,889,6 \text{ Б.}$$

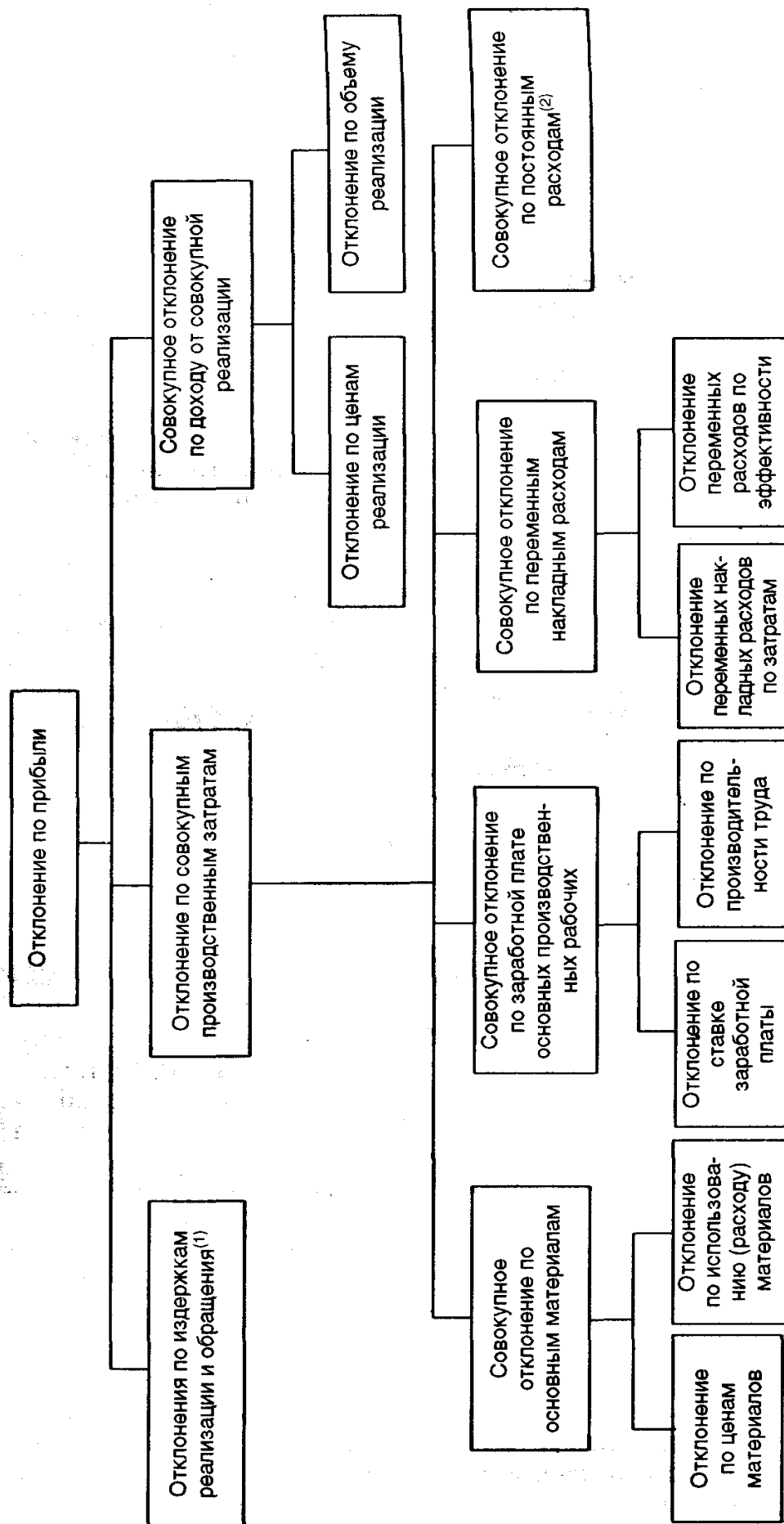


Рис. 2.1. Анализ отклонения по прибыли

Возможные причины отклонений. Независимо от дифференциации отклонений по видам продуктов и материалов общее отклонение в потреблении материалов на одном рабочем месте можно разложить на следующие частные отклонения:

1) отклонения, обусловленные заказом, в результате внесения внеплановых технологических изменений в конструкцию изделий (по желанию заказчика); причины этих изменений не зависят от персонала;

2) отклонения из-за смешения материалов – из-за изменения количества и качества применяемых материалов по сравнению с нормативными; возникают вследствие изменения цены или качества сырья, обусловлены, как правило, рыночной конъюнктурой;

3) отклонения по параметрам материалов, связанные с несоблюдением запланированных параметров материалов; причины чаще всего лежат в сфере снабжения или складирования;

4) отклонения по эффективности использования материалов связаны с использованием материалов непосредственно на рабочих местах в производстве, за них отвечают руководители производственных участков.

Более полный анализ отклонений проводят, выявляя их по программе в целом, по продуктам и по местам возникновения затрат.

Вскрытие причин отклонений в потреблении материалов по местам их возникновения позволяет предупредить их появление в будущем.

Отклонение по трудозатратам. Затраты на труд определяются с учетом цены труда и количества использованного труда. Таким образом, и здесь возникают отклонения по цене и количеству.

Отклонения по ставке заработной платы. Эти отклонения определяют сравнением нормативной цены 1 ч труда с фактической.

Отклонение по ставке заработной платы равно разнице между нормативной (НС) и фактической ставками заработной платы (ФС), умноженной на фактическое число отработанных часов (ФЧ):

$$(НС - ФС) \cdot ФЧ,$$
$$(4,0 - 4,0) \cdot 35\,645,5 = 0.$$

Отклонения по производительности труда. Такие отклонения возникают при отклонении в объеме труда основных производственных рабочих.

Отклонение по производительности труда равно разности нормативного времени, в ч, затраченного на фактический выпуск продукции (НЧ), и фактического времени, в ч (ФЧ), отработанного за рассматриваемый период, умноженной на нормативную почасовую ставку заработной платы (НС):

$$(НЧ - ФЧ) \cdot НС,$$
$$(33\ 610 - 35\ 645,5) \cdot 4 = 8142\ Н.$$

Объем труда, который должен быть затрачен на фактический выход продукции, выражается временем производства в нормочасах.

Возможные причины отклонений. Причинами отклонений по заработной плате ОПР могут быть:

а) отклонения, обусловленные заказами – связанные с изменениями в конструкции изделий, чаще встречаются в условиях мелко-серийного производства;

б) отклонения, обусловленные оборудованием, технологией, местами возникновения затрат – простой оборудования из-за поломки, применения некачественного инструмента, в подаче материала;

в) отклонения, обусловленные материалами – параметры обрабатываемых материалов не соответствуют установленным;

г) отклонения в результате неправильного планирования труда;

д) отклонения, обусловленные качеством рабочей силы.

Отклонение переменных накладных расходов по смете. Отклонение переменных накладных расходов по затратам равно разности между сметными скорректированными переменными накладными расходами (СПНР) для фактического времени труда основных производственных рабочих и фактическими переменными накладными расходами (ФПНР):

$$(СПНР - ФПНР),$$
$$35\ 645,5 \cdot 4,8 - 160\ 191 = 10\ 907,4\ Б.$$

Чтобы сопоставить фактические накладные расходы со сметными, необходимо скорректировать смету. Так как предполагается,

что переменные накладные расходы будут изменяться в зависимости от времени труда основных производственных рабочих (вводимые ресурсы), то смету корректируют на такой основе. Фактические переменные накладные расходы составляют 160 191 д.е. в результате 35 645,5 ч труда. Для этого уровня производства переменные накладные расходы должны быть осуществлены в сумме $35\,645,5 \cdot 4,8 = 161\,328$ д.е.

Расходы были на 10 907,4 меньше, чем предполагалось, результатом чего явилось благоприятное отклонение.

Возможные причины отклонений. Отклонение переменных накладных расходов по затратам само по себе недостаточно информативно. Любой анализ величины этого отклонения требует сравнения фактических издержек по каждой отдельной статье переменных накладных расходов со сметными.

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности. Отклонение переменных накладных расходов по эффективности есть разность между выпуском продукции в нормочасах (НЧ) и фактическим временем труда (ФЧ) за рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку переменных накладных расходов (НС):

$$\begin{aligned} & (\text{НЧ} - \text{ФЧ}) \cdot \text{НС}, \\ & (33\,610 - 35\,645,5) \cdot 4,8 = -9770,4 \text{ Н.} \end{aligned}$$

Необходимо обратить внимание на то, что если предполагается, что переменные накладные расходы меняются в зависимости от времени труда, то это отклонение идентично отклонению по производительности труда. Следовательно, причины отклонения те же самые, что и описанные ранее.

Отклонение постоянных накладных расходов по смете. Отклонение по постоянным накладным расходам представляет собой разницу между сметными (СПР) и фактическими постоянными накладными расходами (ФПР):

$$\begin{aligned} & \text{СПР} - \text{ФПР}, \\ & 225\,000 - 226\,090 = 1090 \text{ Н.} \end{aligned}$$

Любой анализ этого отклонения требует сравнения фактических затрат по каждой статье постоянных накладных расходов со сметными.

Отклонение по объему производства. Отклонение по объему есть разность между фактическим (ФП) и сметным выпуском продукции (СП), в нормо-часах, за рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НС):

$$\begin{aligned} & (\text{СП} - \text{ФП}) \cdot \text{НС}, \\ & (30\,375 - 33\,610) \cdot 7,407 = 23\,971,35 \text{ Б.} \end{aligned}$$

Отклонение по объему свидетельствует о том, что постоянные накладные расходы не меняются в зависимости от объема производства в течение короткого периода. Всякий раз, когда фактический выпуск продукции больше сметного, постоянные накладные расходы, распределенные на продукцию, будут больше сметных расходов, а отклонение по объему окажется благоприятным.

Отклонение объема производства по эффективности. Такие отклонения есть разность между выходом продукции, в нормо-часах (НЧ), и фактическим временем труда, в ч (ФЧ), за рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НС):

$$\begin{aligned} & (\text{НЧ} - \text{ФЧ}) \cdot \text{НС}, \\ & (33\,610 - 35\,645,5) \cdot 7,407 = 15\,083,1 \text{ Н.} \end{aligned}$$

Отклонение объема производства по мощностям. Отклонение есть разность между фактическим (ФЧ) и сметным временем труда, в ч, (СЧ) в рассматриваемый период, умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НС):

$$\begin{aligned} & (\text{СЧ} - \text{ФЧ}) \cdot \text{НС}, \\ & (30\,375 - 35\,645,5) \cdot 7,407 = 39\,054,41 \text{ Б.} \end{aligned}$$

Это отклонение свидетельствует о второй возможной причине отличий фактического выпуска продукции от сметного. Смету составляют исходя из предположения, что время труда основных производственных рабочих равно 30 375 ч, но фактическое время оказалось равным 35 645,5 ч.

Согласование сметных и фактических затрат. Согласование сметных и фактических затрат представлено в табл. 2.23.

**Отчет о согласовании нормативных и фактических затрат
в подразделении 1**

Нормативные затраты				951 146
Отклонения по прямым				
материалам: цена				
– материал х	–14 439,3			
– материал у	–26 547,6	–40 986,9		
Расход:				
– материал X	–6997,7			
– материал Y	32 889,6	25891,9	–1 5095	
Заработная плата ОНР:				
– ставка		0		
– производительность труда		–8142	–8142	
ПЕНР: смета	10 907,4			
– эффективность	–9770,4	1137		
ПОНР: смета	–1090			
– эффективность	–15 083,1			
– мощность	39 054,41	22 859,27	23 996,27	759,27
Фактические затраты				950 387,64

Цеховой отчет об исполнении сметы должен содержать только те статьи, которыми может управлять или на которые может влиять руководитель центра ответственности. Отклонения по ценам на материалы и величина отклонений по объему в стоимостном выражении находятся за рамками контроля руководителя центра ответственности. Отклонение по объему и два его элемента (по мощности и по эффективности) должны быть показаны не в денежном выражении. Эти отклонения могут быть представлены тремя контрольными коэффициентами:

Коэффициент объема
$$\frac{\text{Нормо-часы фактического выпуска продукции}}{\text{Сметные часы на выход продукции}}$$
 ;

Коэффициент эффективности
$$= \frac{\text{Нормо-часы фактического выпуска продукции}}{\text{фактически отработанные часы}}$$
 ;

Коэффициент использования мощностей
$$= \frac{\text{Фактически отработанные часы}}{\text{Сметные часы труда}}$$
 .

Можно интерпретировать эти коэффициенты так же, как для эквивалентных стоимостных отклонений. Коэффициенты же позволяют перейти от абсолютного стоимостного показателя к относительному, не стоимостному показателю эффективности.

2.5. Принятие решений на основе сметной информации

Сформированная прогнозная и отчетная информация используется руководством предприятия для принятия краткосрочных управленческих решений. Однако для этого необходима дополнительная обработка информации с применением системы учета и калькулирования «директ-костинг».

Представим калькуляцию себестоимости выпускаемых изделий с группировкой статей на переменные и постоянные затраты (табл. 2.24). Для этого используем исходные данные и расчетные данные табл. 2.13 и 2.14.

Таблица 2.24

Распределение затрат на переменные и постоянные, ден. ед.

	Альфа	Бета	Гамма	Предприятие
Переменные издержки:				
Материал X	7,60	11,40	9,50	
Материал Y	4,80	6,40	2,40	
Заработная плата ОПР	7,50	11,00	15,50	
Переменные накладные расходы:				
– вспомогательные материалы	3,75	5,5	7,75	
– ЗП вспомогательных рабочих	2,7	3,9	5,4	
– энергия	2,1	3	4,1	
– ремонт	2,4	3,4	4,6	
ИТОГО	30,85	44,60	49,25	
Постоянные производственные расходы	17,75	19,00	31,88	
Цена	60,00	110,00	90,00	
Маржинальный доход	29,15	65,40	40,75	
Внепроизводственные расходы – 351 000				

Сформированная подобным образом информация дает возможность составить отчет о прибылях и убытках по системе «директ-костинг» (табл. 2.25).

Таблица 2.25

**Отчет о прибылях и убытках в системе
«директ-костинг», ден. ед.**

Показатель	Альфа	Бета	Гамма	Предприятие
Выручка от реализации	480 000,00	1 320 000,00	450 000,00	2250000
Переменные издержки	246 800,00	535 200,00	246 250,00	1 028 250,00
Валовая маржа	233 200,00	784 800,00	203 750,00	1 221 750,00
$K_{\text{вм}}$ (ВМ/ВР), %	48,58 %	59,45 %	45,28 %	54,30 %
Постоянные производственные расходы				520 000
Внепроизводственные расходы				351 000
Операционная прибыль				350 750

Такая форма отчета является основой проведения маржинального анализа; на его основе можно оценить «вклад» отдельных продуктов или подразделений в общий результат деятельности предприятия; принять решения о структуре выпуска продукции; распределить ограниченные ресурсы оптимальным образом.

Анализ влияния структуры выпуска на прибыль можно провести в графической форме (рис. 2.2). Данные для построения графика последовательного изменения прибыли приведены в табл. 2.26.

Результаты анализа структуры выпуска позволяют предположить, что предприятие может добиться более высокой прибыли путем оптимизации производственной программы.

Таблица 2.26

Показатели маржинального анализа

Показатель	Бета	Бета + Альфа	Бета + Альфа + Гамма
$K_{\text{вм}}$	0,59	0,57	0,54
ТКОП	874 617,74	919 449,90	957 642,73
ПОИ	520 000,00	520 000,00	520 000,00
ПР	264 800,00	498 000,00	701 750,00

По общему правилу при принятии краткосрочных решений об объеме и структуре выпуска критерием является удельный маржинальный доход. При наличии свободных мощностей производятся все виды продукции с положительным маржинальным доходом $МД \geq 0$. При наличии ограничений по ресурсам критерием является удельный маржинальный доход на единицу ограничивающего фактора: производство осуществляется в порядке убывания значений этого показателя.

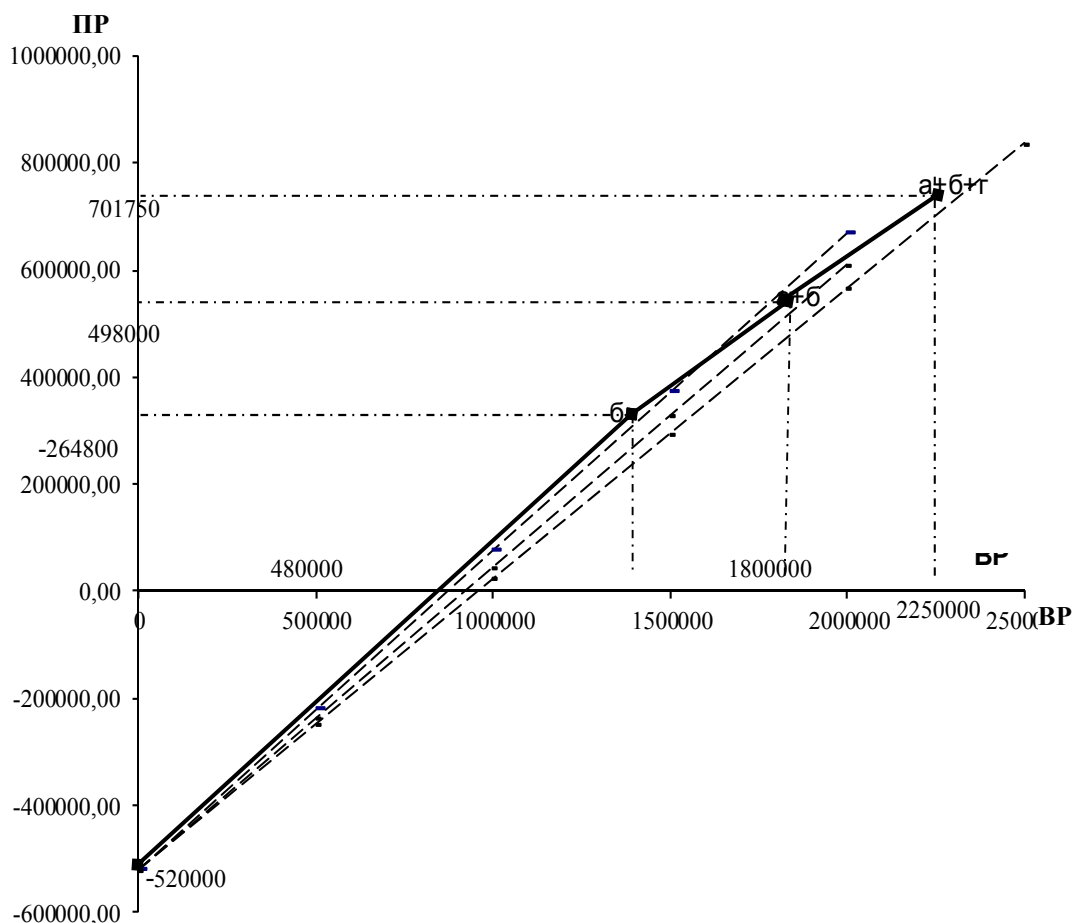


Рис. 2.2. График последовательного изменения прибыли в зависимости от структуры выпуска

Оптимальное использование ограниченных производственных ресурсов. В краткосрочной перспективе удовлетворение спроса на продукцию предприятия зависит от производственных мощностей, которые, в свою очередь, могут быть ограничены недостатком материалов, рабочей силы, необходимого оборудования или производственных площадей. Ресурс, находящийся в недостатке, называется «узким местом», или дефицитным ресурсом. Задача распределения дефицитных ресурсов должна решаться из условия максимизации совокупного маржинального дохода.

Зададим ограничение по спросу и по мощности: допустим растущий спрос на изделия Альфа, Бета и Гамма позволит предприятию реализовать изделий: Альфа – 10 000 шт., Бета – 15 000 шт., Гамма – 8 000 шт. Однако предприятие имеет дефицит производственного оборудования в подразделении 2, которое может обеспечить только 60 000 машино-часов (ограничение по мощности рассчитывается на основе табл. 2.13б – количество машино-часов увеличивается на 10 % и округляется).

Поскольку количество машино-часов ограничено, производство должно быть сконцентрировано на тех видах продукции, которые обеспечивают наибольший МД на 1 машино-час (табл. 2.27).

Таблица 2.27

Определение приоритетов выпуска

Показатель	Альфа	Бета	Гамма
Маржинальный доход на единицу	29,15	65,40	40,75
Норма времени на ед.	2,00	2,00	3,00
МД/машино-час	14,58	32,70	13,58
Приоритеты	2	1	3

Таким образом, производство должно быть сконцентрировано на изделии Бета, затем Альфа и только потом – Гамма до момента полного использования производственных мощностей.

Наиболее оптимальная производственная программа будет такой, как в табл. 2.28.

Таблица 2.28

Оптимальная производственная программа 1

Изделие	Количество машино-часов	Максимальное количество продукции, шт.	Совокупный маржинальный доход, ден. ед.
Бета	30 000	15 000	981 000
Альфа	20 000	10 000	291 500
Гамма	10 000	3333,33	135 833,33
Итого	60 000		140 8333,33

Как видно, условия максимизации маржинального дохода и полной загрузки оборудования позволяют создать производственный план, полностью удовлетворяющий спрос по изделиям Альфа и Бета, но при этом резко сокращается выпуск изделия Гамма. Если на поставку изделий уже заключены контракты в рамках предварительно утвержденной сметы, то возможным будет только увеличение выпуска изделия Бета в пределах имеющихся свободных мощностей (табл. 2.29).

Оптимальная производственная программа 2

Изделие	Количество машино-часов	Максимальное количество продукции, шт.	Совокупный маржинальный доход, ден. ед.
Бета	29 000	14 500	948 300
Альфа	16 000	8000	233 200
Гамма	15 000	5000	203 750
Итого	60 000		1 385 250

Аналогичным образом формируется производственная программа при дефиците материальных или трудовых ресурсов предприятия.

Решения о цене реализации. При принятии краткосрочных ценовых решений руководствуются соотношением $Ц \geq ПИ$. Такой подход целесообразно применять в следующих случаях:

- когда наблюдается резкий спад производства;
- когда имеются свободные производственные мощности;
- в условиях острой производственной конкуренции;
- в ситуации конкурентного предложения цены.

Управленческая информация может быть использована с максимальным эффектом для определения минимальной цены, по которой может продаваться продукт.

В управленческом учете используют два термина: «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены – это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть издержек. Этот предел соответствует уровню переменных затрат. В условиях недостаточной загруженности производственных мощностей цену на дополнительный заказ можно снижать до ее краткосрочного нижнего предела.

Предположим, что у предприятия имеется возможность получить дополнительный заказ на производство 3000 шт. изделия Гамма. Предлагаемая заказчиком цена составляет 60 ден. ед. за штуку. Необходимо принять решение о принятии такого заказа.

Будем исходить из условия предыдущей ситуации, что мощности предприятия ограничены возможностью оборудования в 60 000 машино-часов. Рассчитаем возможный дополнительный объем производства (табл. 2.30).

Таблица 2.30

Расчет дополнительного объема изделия Гамма

Изделие	Количество машино-часов	Максимальное количество продукции, шт.
Бета	24 000	12 000
Альфа	16 000	8000
Гамма	20 000	6666,7
Всего	60 000	

При запланированном объеме производства изделия Гамма в 5000 шт. возможность производства дополнительного заказа составит 1666 шт. Для такого объема дополнительной продукции можно принять цену на основе нижнего краткосрочного предела цены. Для изделия Гамма она составляет 49,25 ден. ед. При этом предприятие получит дополнительный (приростный) доход:

$$1666 \cdot (60 - 49,25) = 17\,909,5 \text{ ден. ед.}$$

При производстве сверх имеющейся мощности предприятию потребуются дополнительные затраты на их увеличение, которые необходимо учесть при формировании цены. Допустим, что затраты по расширению производственной мощности составят 100 000 ден. ед. Тогда затраты, связанные с производством дополнительной партии составят $3000 \cdot 49,25 + 100\,000 = 247\,750$ ден. ед. В расчете на дополнительную единицу продукции это 82,58 ден. ед. Очевидно, что при цене изделия в 60 ден. ед. дополнительный заказ объемом в 3000 шт. для предприятия неприемлем:

Приростный доход	
3000 шт · 60 ден. ед.	180 000
Приростные затраты	<u>247 750</u>
Убыток	(67 750)

Если предприятие все же не хочет терять заказчика в расчете на будущую перспективу, возможно рассмотреть вариант частичной замены производства других изделий на изделие Гамма.

Изделие Альфа имеет меньший показатель удельного маржинального дохода на машино-час работы оборудования, чем изделие Бета, поэтому предприятию выгоднее заменить именно его.

Маржинальный доход, потерянный, когда принятие решения в пользу одной альтернативы требует отказа от другой, называют «вмененными» затратами. Эта сумма должна быть учтена при формировании цены.

Рассчитаем количество изделий Альфа, которое необходимо снять с производства при выполнении дополнительного заказа изделия Гамма объемом 3000 шт. (табл. 2.31).

Таблица 2.31

Расчет сокращения выпуска изделия Альфа

Изделие	Количество машино-часов	Максимальное количество продукции, шт.
Бета	24 000	12 000
Альфа	12 000	6000
Гамма	24 000	8000,0
Итого	60 000	

При сокращении производства изделия Альфа до 6000 шт. предприятие теряет маржинальный доход в размере

$$2000 \text{ шт.} \cdot 29,15 \text{ ден. ед.} = 58\,300 \text{ ден. ед.}$$

Так, затраты на дополнительный заказ изделия Гамма составят: $3000 \text{ шт.} \cdot 49,25 \text{ ден. ед.} + 58\,300 \text{ ден. ед.} = 20\,6050 \text{ ден. ед.}$ Таким образом нижний краткосрочный предел цены должен быть не ниже, чем $206\,050/3000 = 68,68 \text{ ден. ед.}$

Дополнительный доход	ден. ед.
3000 шт · 60 ден. ед.	180 000
Дополнительные затраты	<u>206 050</u>
Убыток	26 050

В этом случае также принятие заказа будет невыгодным для предприятия.

Рассмотренные примеры показывают, что маржинальный анализ может оказать значительную помощь руководству предприятия для принятия обоснованных управленческих решений. Однако не следует руководствоваться только финансовыми расчетами и учитывать наряду с финансовыми показателями качественные факторы, которые не поддаются количественному измерению, но могут оказать существенное влияние на принимаемое решение.

2.6. Выполнение самостоятельной работы

Рассмотренная в пособии ситуация и способы ее решения являются основой для выполнения самостоятельных, контрольных и курсовых заданий. Варианты заданий приведены в разд. 2.7.

При выполнении курсовой работы студентам необходимо подробно изучить теоретический материал по теме «Составление смет в управленческом учете» или «Бюджетирование и контроль затрат» и написать реферативную часть курсовой работы объемом 5–7 страниц.

Реферативная часть должна отражать: особенности современного бюджетного процесса на промышленных предприятиях России; структуру обобщенной финансовой сметы (генерального бюджета); основные понятия и термины; характеристику процесса разработки смет.

При выполнении контрольной работы студентами выполняется только расчетная часть, включающая необходимые пояснения к расчетам.

Расчетная часть самостоятельной работы выполняется в соответствии с примером, рассматриваемым во второй части пособия. Вариант задания выбирается в соответствии с номером зачетной книжки студента.

Рекомендуется расчетную часть выполнять с применением электронных таблиц Exl.

Курсовая (контрольная) работа должна быть оформлена в форме аналитического отчета, включающего необходимые расчеты, анализ полученных результатов по каждой части расчетов, проблемы управления, выявленные на основе анализа результатов и предложения по решению данных проблем.

2.7. Варианты задания

Описание ситуации для выполнения контрольного задания является общим для всех вариантов и приведено в разд. 2.1. Различающиеся данные приведены ниже.

Нормативные расходы на оплату основных материалов и рабочей силы, ден. ед.:

ВАРИАНТЫ	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Материал X, 1 кг	2,0	2,2	2,4	2,6	2,8	3,0	3,2	3,4	3,6	3,5
Материал Y, за 1 кг	3,0	2,6	2,4	2,2	2,2	2,0	1,8	1,8	1,6	2,5
Ставка заработной платы:										
подразделение 1	5,0	4,8	4,6	4,6	4,4	4,2	4,2	5,0	4,0	4,50
подразделение 2	2,2	2,2	2,4	3,0	3,0	2,8	2,6	2,0	2,6	3,50

Данные о реализации

Вариант 1

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	8000	12 000	10 000
Цена реализации единицы продукции	60	110	90
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед .	1000	1200	1500

Вариант 2

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	10 000	12 000	8 000
Цена реализации единицы продукции	60	110	90
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1000	1200	1500
Запасы на начало учетного периода, ед .	1200	1000	800

Вариант 3

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	12 000	10 000	8 000
Цена реализации единицы продукции	70	100	95
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед .	1000	1200	1500

Вариант 4

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	6 000	10 000	10 000
Цена реализации единицы продукции	50	110	95
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед.	1000	1200	1500

Вариант 5

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	7000	11 000	9000
Цена реализации единицы продукции	55	90	80
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед.	1000	1200	1500

Вариант 6

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	9000	12 000	6000
Цена реализации единицы продукции	65	110	85
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед.	1000	1200	1500

Вариант 7

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	8000	12 000	10 000
Цена реализации единицы продукции	50	90	100
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед.	1000	1200	1500

Вариант 8

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	7000	9000	10 000
Цена реализации единицы продукции	70	80	90
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	1200	1000	800
Запасы на начало учетного периода, ед .	1000	1200	1500

Вариант 9

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	9000	12 000	6000
Цена реализации единицы продукции	60	110	90
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	200	500	100
Запасы на начало учетного периода, ед .	100	120	250

Вариант 10

Готовая продукция	Альфа	Бета	Гамма
Прогнозируемый объем продаж	7000	10 000	6000
Цена реализации единицы продукции	60	110	90
Необходимые запасы на конец учетного периода, ед.	180	300	120
Запасы на начало учетного периода, ед.	200	180	150

1. Необходимо подготовить совокупную финансовую смету на будущий год, включающую следующие документы:

- программу сбыта;
- производственную программу;
- смету (бюджет) использования основных материалов;
- смету (бюджет) затрат на приобретение основных материалов;
- смету (бюджет) по труду основных рабочих;
- смету (бюджет) общезаводских накладных расходов;
- прогноз отчета о прибылях убытках;
- прогнозный баланс на планируемый период;
- кассовую консолидированную смету.

2. Необходимо подготовить сметы производственных подразделений, а также форму отчета об исполнении производственной сметы одного из подразделений при отклонении объема производства: изделия Альфа меньше на 4 %; изделия Бета больше на 17 %; изделия Гамма больше на 3 %.

3. Подготовьте рекомендации по формированию оптимальной производственной программы в условиях, описанных в разд. 2.5 пособия. Ограничения по ресурсам и объем дополнительной партии изделий задаются преподавателем индивидуально в процессе консультирования по выполнению самостоятельной работы.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии : учеб. для вузов / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев ; под ред. Г. А. Краюхина. – 5-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2012.
2. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. – Москва : Финстатинформ, 2009.
3. Виткалова, А. П. Внутрифирменное бюджетирование : учеб. пособие для бакалавров / А. П. Виткалова. – Москва : Дашков и К°, 2018.
4. Друри, К. Введение в производственный и управленческий учет : учеб. пособие / К. Друри. – Москва : Аудит, 2002.
5. Николаева, С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика / С. А. Николаева. – Москва : Финансы и статистика, 1999.
6. Управленческий учет : учеб. пособие (бакалавриат) / под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2013.
7. Хан, Д. Планирование и контроль: стоимостно-ориентированная концепция контроллинга / Д. Хан. – Москва : Финансы и статистика, 2005.
8. Щиборщ, К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – 2-е изд. – Москва : Финансы и статистика, 2007.

Учебное издание

Куницкая Елена Викторовна,
Кузьмина Мария Геннадьевна

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ:
ФОРМИРОВАНИЕ БЮДЖЕТНО-СМЕТНОЙ
ИНФОРМАЦИИ И ПРИНЯТИЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Редактор *Т. В. Веденеева*
Технический редактор *Р. Б. Бердникова*
Компьютерная верстка *Р. Б. Бердниковой*
Дизайн обложки *А. А. Стаценко*

Подписано в печать 06.06.2019. Формат 60×84¹/₁₆.
Усл. печ. л. 5,7. Тираж 48.
Заказ № 150.

Издательство ПГУ.
440026, Пенза, Красная, 40.
Тел./факс: (8412) 56-47-33; e-mail: iic@pnzgu.ru