

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Саратовский государственный аграрный университет
имени Н. И. Вавилова»**

Управление затратами на предприятиях АПК

краткий курс лекций

для студентов 3 курса

Направление подготовки

38.03.02 Менеджмент

Профили подготовки:

Производственный менеджмент агропромышленного комплекса

Саратов 2016

УДК 338.43
ББК 4
Р 83

Р83 Управление затратами на предприятиях АПК: краткий курс лекций для бакалавров 3 курса направления подготовки 38.03.02 «Менеджмент» / Сост.: М.Ю. Руднев // ФГБОУ ВО Саратовский ГАУ. – Саратов, 2016. – 36 с.

Краткий курс лекций по дисциплине «Управление затратами на предприятиях АПК» составлен в соответствии с рабочей программой дисциплины и предназначен для бакалавров направления подготовки 38.03.02 «Менеджмент». Краткий курс лекций содержит теоретический материал по основным вопросам управления затратами на предприятии. Направлен на формирование у студентов аналитического мышления в области управления затратами и применение полученных знаний для снижения издержек на предприятии.

УДК 338.43
ББК 4

© Руднев М.Ю. 2016

Введение

В современных условиях основной целью деятельности предприятий является достижение максимальной прибыли, поскольку прибыль - основа и источник средств для дальнейшего развития.

Экономический результат любой деятельности в общем виде определяется разностью дохода от продажи товаров (работ, услуг) и затрат на их производство и (или) реализацию, поэтому трудно переоценить важность анализа затрат и управления ими на предприятиях. Управление затратами как средство достижения предприятием высокого экономического результата не сводится только к снижению затрат, но и распространяется на все элементы управления. В связи с этим разработка новых нетрадиционных систем управления затратами, изучение вопросов повышения качественных характеристик и аналитичности информации о них - одна из актуальных проблем в экономике и менеджменте.

В связи с тем что дисциплина «Управление затратами» является специальной дисциплиной, в ней исследуются теория и практика установления производственных затрат, классифицируется и приводится информация о них, необходимая менеджерам для анализа и принятия решений, планирования, осуществления контроля и регулирования деятельности.

Изучение учебного материала начинается с определения понятия, предмета и задач управления затратами на предприятии. К числу общих вопросов, подлежащих изучению в первую очередь, относятся вопросы, связанные с составом и классификацией затрат, содержанием, процессами и принципами управления затратами: методами управления издержками. К частным, взаимосвязанным друг с другом вопросам относятся: прогнозирование и планирование затрат, калькулирование затрат; учет, анализ, контроль и регулирование затрат: специфика планирования, учета и анализа затрат предприятий агропромышленного комплекса; принятие управленческих решений с применением инструментария различных систем управления затратами.

Лекция №1

СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1.1. Сущность затрат, расходов, издержек

Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов за определенный период, использованных на производство и сбыт продукции, которые трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг.

В затраты на производство и реализацию продукции включаются предпроизводственные (единовременные) затраты, производственные затраты, непосредственно связанные с выполнением технологических операций, обслуживанием и эксплуатацией производственного оборудования и машин, управлением производством и управленческие и коммерческие затраты, связанные с общим, административным управлением и сбытом продукции.

Расходы отражают уменьшение платежных средств или иного имущества предприятия и отражаются в учете на момент платежа.

Расходы предприятия в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений его деятельности делятся на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы;
- чрезвычайные расходы.

В конечном итоге все расходы по обычным видам деятельности предприятия за определенный период обязательно должны трансформироваться в затраты.

Издержки — это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия. Издержки в буквальном смысле этого слова представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период. Издержки оказывают влияние на конечный финансовый результат работы предприятия — прибыль.

Предметом управления затратами являются затраты предприятия во всем их многообразии.

Первой особенностью затрат как предмета управления выступает их динамизм. Они находятся в постоянном движении, изменении.

Вторая особенность затрат как предмета управления заключается в их многообразии, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими.

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

Четвертая особенность — это сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат.

1.2. Функции управления затратами

Управление затратами — это выполнение всего комплекса функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования производственных ресурсов на предприятии.

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и

т.п.). Отдельные функции и элементы управления затратами выполняются служащими предприятия непосредственно или при их активном участии.

Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т.е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно осуществить затраты. Поэтому цель управления затратами состоит в достижении намеченных результатов деятельности предприятия наиболее экономичным способом.

1. Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

2. Организация — важнейший элемент эффективного управления затратами. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т.е. кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами.

3. Координации и регулирование затрат предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации.

4. Активизация и стимулирование подразумевают изыскание таких способов воздействия на участников производства, которые побуждали бы соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения.

5. Учет как элемент управления затратами необходим для подготовки информации в целях принятия правильных хозяйственных решений.

6. Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

7. Функции контроля (мониторинга) в системе управления затратами обеспечивает обратную связь — сравнение запланированных и фактических затрат.

1.3. Принципы и задачи управления затратами

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение затрат по основным функциям управления;
- расчет затрат по производственным подразделениям предприятия;
- исчисление необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений.
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск 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.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход приносит плоды, способствуя резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

Основные принципы управления затратами выработаны практикой и сводятся к следующему:

- системный подход к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия — от создания до утилизации;
- органичное сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Соблюдение всех принципов управления затратами создает базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем сущность и различие понятий: затраты, расходы и издержки.
2. Назовите объекты и субъекты управления затратами на предприятии.
3. В чем состоят особенности затрат как предмета управления?
4. Перечислите основные задачи управления затратами на предприятии.
5. Охарактеризуйте взаимосвязь функций управления затратами.
6. Каковы принципы управления затратами на предприятии?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Дырдонова А.Н.** Управление затратами: Учебное пособие. Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010
2. **Карпова Т.П.** Управление затратами. М.: ЮНИТИ, 2008.
3. **Кондратова И.Г.** Основы управленческого учета: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2008.

Дополнительная

1. **Стоянова Е.С.** Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Перспектива, 2010.

Лекция №2

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

2.1. Задачи и основные признаки классификации затрат

Классификация затрат для целей управления должна отвечать главному требованию — базироваться на признаках, позволяющих дифференцировать затраты в различных аспектах. Она создает предпосылки для определения уровня затрат по объектам управления ими, организации планирования, учета, контроля и анализа.

Классификация затрат по основным признакам:

1. По экономическим элементам.
 - Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
 - Затраты на оплату труда;
 - Отчисления на социальные нужды;
 - Амортизация;
 - Прочие затраты.
2. По калькуляционным статьям:
 - Сырье и материалы;
 - Возвратные отходы (вычитаются);
 - Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
 - Топливо и энергия на технологические цели;
 - Заработная плата основных производственных рабочих;
 - Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;
 - Отчисления на социальные нужды;
 - Расходы на подготовку и освоение производства;
 - Общепроизводственные расходы;
 - Общехозяйственные расходы;
 - Потери от брака;
 - Прочие производственные расходы;
 - Расходы на продажу.
3. В зависимости от объема производства
 - Переменные (зависящие от объема производства и, в свою очередь, подразделяемые на пропорциональные, прогрессивные, дигрессивные);
 - Условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства).
4. По способу включения в себестоимость
 - Прямые, непосредственно относимые на себестоимость изделия
 - Косвенные, относимые на себестоимость изделий пропорционально базе, заработной плате основных производственных рабочих; прямым затратам.
5. По экономическому составу:
 - Основные,
 - Накладные (расходы на организацию производства и управление).
6. По отношению к процессу производства.
 - Затраты предметов труда;
 - Затраты средств труда;
 - Затраты живого труда.
7. В зависимости от участия в процессе производства:
 - Затраты производственные,

- Затраты на продажу (коммерческие).
- 8. По периодичности возникновения
 - Единовременные;
 - Текущие;
 - Периодические.
- 9. По степени готовности продукции:
 - Затраты на готовую продукцию (работы, услуги);
 - Затраты в незавершенном производстве.
- 10. По отношению к периоду
 - Расходы будущих периодов (отложенные затраты);
 - Зарезервированные затраты.

2.2. Классификации затрат на производство

Затраты на производство группируют прежде всего по видам деятельности: производственная, транспортная, коммерческая и т.п. В затратах на основную деятельность разграничивают затраты на основное и вспомогательное производство. В составе основного и вспомогательного производства выделяют цехи, участки и другие структурные подразделения.

Для целей управления затраты на предприятии наиболее часто группируют по двум признакам:

- экономическим элементам;
- калькуляционным статьям себестоимости.

Классификации по экономическим элементам

Группировка затрат по экономическим элементам предусматривает объединение отдельных затрат по признаку их однородности, безотносительно к тому, на что и где они израсходованы.

На всех предприятиях АПК при формировании затрат используют следующие элементы затрат:

Материальные затраты за вычетом стоимости возвратных отходов (в том числе стоимость сырья и материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера выполненных сторонними организациями), использованных непосредственно для производства продукции. К материальным затратам относят также стоимость топлива, энергии, вспомогательных материалов, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей и других материальных ценностей, израсходованных на производственные и хозяйственные нужды.

Затраты на оплату труда, куда включают затраты по оплате труда штатного и внештатного персонала, в том числе на основную и дополнительную заработную плату, а также премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

Отчисления на социальные нужды (отчисления в фонд социального страхования, в пенсионный фонд, на обязательное медицинское страхование); отчисления на социальные нужды от суммы оплаты труда, включаемых в затраты на производство продукции, работ и услуг и их продажу и продажу товаров включаются в состав затрат по этому экономическому элементу.

Амортизация. В экономический элемент «амортизация» включается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности.

Прочие затраты. К экономическому элементу «Прочие затраты» относятся затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы. Плата за аренду основных средств, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировки, платежи за полученную лицензию на право пользования патентом, ноу-хау; плата сторонним организациям за сторожевую и пожарную охрану и др.

Структура затрат по экономическим элементам отражает материало-, зарплато- (трудо-) и фондоемкость производства.

Классификация по статьям калькуляции

Все затраты предприятия, подлежащие включению в себестоимость готовой продукции (работ, услуг), в конечном счете полностью распределяются, т.е. включаются в себестоимость отдельных видов произведенной продукции (или групп однородной продукции), выполненных работ и оказанных услуг.

Группировка затрат по статьям калькулирования себестоимости обеспечивает выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции. Эти затраты относят на себестоимость продукции прямо или косвенно. Перечень статей калькуляции себестоимости:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата основных производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды основных производственных рабочих;
- общепроизводственные расходы, в том числе:
 - расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
 - цеховые расходы;
- общехозяйственные расходы;
- прочие производственные расходы;
- расходы на продажу.

Описанная группировка затрат позволяет определить технологическую, цеховую, производственную и коммерческую (полную) себестоимость.

К технологической себестоимости относят только прямые затраты на производство по таким статьям, как: сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), топливо и энергия на технологические цели, заработная плата основных производственных рабочих. Технологическую себестоимость часто называют участковой, так как затраты, составляющие ее, складываются на производственном участке.

Ценовая себестоимость образуется путем добавления к технологической себестоимости калькуляционных статей затрат, формирующихся на уровне цеха: дополнительной заработной платы основных производственных рабочих, отчислений на социальные нужды основных производственных рабочих и общепроизводственных расходов.

Производственная себестоимость есть сумма цеховой себестоимости и калькуляционных статей затрат, складывающихся в целом по предприятию — общехозяйственных и прочих производственных расходов.

Коммерческая (полная) себестоимость состоит из производственной себестоимости и затрат на продажу.

Таким образом, группировка затрат по калькуляционным статьям должна обеспечить наилучшее выделение затрат, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть прямо или косвенно включены в себестоимость этой продукции.

Вопросы для самоконтроля

1. Укажите задачи классификации затрат.
2. В чем состоят причины множественности признаков классификации затрат?
3. Каковы особенности применения классификации затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям себестоимости?
4. Опишите порядок формирования технологической, цеховой, производственной, полной себестоимости.
5. Перечислите виды классификации затрат на производство.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Гомонко Э.А.** Управление затратами на предприятии: учебник. М.: КИОРУС, 2009.
2. **Друри К.** Введение в управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ, 2008.
3. **Дырдонова А.Н.** Управление затратами: Учебное пособие. Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010

Дополнительная

1. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая. 2008.
2. Экономика предприятия (Фирмы): Практикум под ред. О.И. Волкова. - М., 2008.

Лекция №3

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

3.1. Необходимость планировании затрат

Планирование затрат — это определение целей предприятия и его подразделений в форме постановки производственных задач и выбора средств для их выполнения. Планы конкретизируются в сметах, отражающих затрат 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. Оно служит базой для контроля за рациональным использованием ресурсов.

При планировании решаются следующие задачи:

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

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.

Определение состава и объема затрат не столько экономическая, сколько 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.

3.2. Расчет допустимых затрат

В процессе долгосрочного планирования для выбора правильного решения очень важна информация о составе и структуре продукции, о предполагаемых затратах на производство того или иного продукта, об уровне затрат в целом в отдельные периоды, о потребности в капитальных вложениях.

К расчету предварительных затрат следует приступать на стадии разработки продукции и маркетинговых исследований, так как именно в ходе конструирования, разработки технологии, определения емкости рынка закладывается уровень затрат, начинается планирование доходов и контроль за затратами производства.

Допустимые затраты предприятия на производство и реализацию i -го продукта $Z_{доп i}$, можно рассчитать по формуле:

$$Z_{доп i} = Ц_{рыи i} / (1 + P_i/100),$$

где $Ц_{рыи i}$, - рыночная цена i -го продукта;

P_i - рентабельность i -го продукта в процентах, рассчитываемая как отношение прибыли к себестоимости изделия.

В случае, когда предприятие принимает решение о производстве продукции без получения прибыли от ее реализации (например, для сохранения рабочих кадров), $P_i = 0$.

Верхним пределом общего объема допустимых затрат для предприятия по изделию в этом случае выступает рыночная цена изделия.

3.3. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия

Развитие предприятия часто требует больших капитальных вложений в оборудование и другие элементы основного капитала. Необходимо производить расчет потребности в основном капитале при создании предприятия, его расширении.

После решения вопроса об эффективности запланированных инвестиций потребность в капитальных затратах может быть определена путем суммирования ожидаемых цен приобретаемых элементов основного капитала.

Управление капитальными вложениями является одним из элементов общей системы управления затратами предприятия, так как капитальные вложения направлены на обеспечение перспективного уровня затрат и соответственно доходов предприятия.

Текущие затраты являются объектом краткосрочной (текущего) планирования. Они обуславливаются текущими условиями, материальными, кадровыми и финансовыми ресурсами, которыми располагает предприятие, и в значительной степени — качеством перспективного планирования.

Текущие затраты отражаются в сметах (годовой, квартальной, месячной) для предприятия в целом, отдельных подразделений или отдельных элементов расходов.

Текущие сметы конкретизируют перспективный план с учетом изменения внешних условий и состояния предприятия.

Смета — важный инструмент управления и контроля за функционированием подразделений. Сравнивая фактический уровень различных категорий расходов со сметным, плановым, руководитель в силах выявить отклонения и внести коррективы в ход производства.

Процесс составления плановой сметы должен идти снизу вверх — от руководителей, которые несут ответственность за ту или иную сферу деятельности, к тем, кто координирует функционирование предприятия в цехом.

Различают сметы:

- затрат на производств по предприятию в целом и его производственным подразделениям (цехам) — в них устанавливается общая сумма затрат на производственную деятельность;

- затрат на содержание функциональных отделов и служб (бюджеты);

- комплексные — расходов на подготовку и освоение производства; расходов на износ инструментов и приспособлений целевого назначения, транспортно-заготовительных расходов; общепроизводственных расходов (в том числе на содержание и эксплуатацию оборудования к цеховых расходов; общехозяйственных расходов; прочих производственных расходов; коммерческих расходов. Выделение перечисленных расходов в отдельные объекты сметных расчетов связано в основном с необходимостью более точного отнесения их на тот или иной вид выпускаемой продукции.

- целевые — командировочных расходов, представительных расходов, расходов на страхование, рекламу, связь и др.

По мере продвижения смет снизу вверх должны происходить их сбалансирование и корректировка. В процессе координации составляется сметный счет прибылей и убытков, баланс движения денежных средств.

После согласования смет их сводят в обобщенную смету, по утверждению которой, соответствующие сметы направляются во все центры ответственности предприятия.

Итоговые данные сметы затрат на производство характеризуют экономическую эффективность производственного процесса (сокращение затрат в целом и по отдельным элементам, изменение структуры затрат). Смета затрат имеет большое значение для финансового планирования, так как служит базой для определения потребности в оборотных средствах.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие задачи решаются в процессе планирования затрат?
2. Каков порядок определения допустимых затрат на продукцию?
3. Раскройте сущность сметы затрат и назовите виды смет.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Дырдонова А.Н.** Управление затратами: Учебное пособие. Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010.
2. **Мишин Ю.А.** Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. М.: Дело и Сервис, 2008.

Дополнительная

1. **Мазурина Т.Ю., Скамай Л.Г.** Финансы фирмы: практикум. М:ИНФРА-М, 2009
2. Экономика предприятия (Фирмы): Практикум под ред. О.И. Волкова. - М., 2008.

Лекция №4

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

4.1. Калькулирование себестоимости. Калькуляция

Совокупность приемов учета затрат на производство и расчетных процедур исчисления себестоимости продукта называется калькулированием. Результатом калькулирования является калькуляция, т.е. расчет затрат предприятия, падающих на единицу произведенной продукции (работ, услуг).

Объекты калькулирования — это виды продуктов, полуфабрикатов, работ и услуг, имеющих потребительскую стоимость, для которых необходимо рассчитать себестоимость.

Для различных целей предприятие можно разрабатывать различные виды калькуляций себестоимости продукции. Вид калькуляции определяется назначением, способом составления и временем, на которое она рассчитана.

Калькуляции можно разделить на предварительные (плановые, сметные, проектные, нормативные) и последующие (отчетные, хозрасчетные).

Предварительную калькуляцию составляют до наступления периода изготовления продукции, последующая — характеризует фактические затраты на изделие.

Плановую калькуляцию устанавливают на основании средних прогрессивных норм расхода сырья и материалов, трудоемкости изготовления, затрат на обслуживание и управление. Она определяет предельный уровень затрат на продукцию, допустимый в соответствующем плановом периоде при запланированном объеме производства.

Сметная калькуляция - частный случай плановой, но составляется на продукцию, не предусмотренную планом. На основе сметной калькуляции определяют цену, которую согласуют с заказчиком.

Проектную калькуляцию используют для сравнительной характеристики проектируемых вариантов развития производства и рассчитывают по экономическим элементам на основе укрупненных норм.

Нормативную калькуляцию рассчитывают на основе действующих в плановый период на предприятии норм и нормативов, применяют для организации учета фактических затрат на продукцию Z_f с выявлением отклонений:

$$Z_f = Z_n \pm \text{Откл} \pm \text{Изм},$$

где — Z_n затраты нормативные;

Откл — сумма отклонений за период;

Изм — сумма изменений затрат при изменении норм за период.

В отличие от плановой, нормативная калькуляция охватывает больший круг калькуляционных единиц (на полуфабрикат, продукцию).

Отчетная калькуляция - это расчет фактической себестоимости по той же структуре затрат, что принята в плановой калькуляции, а также расходов и потерь, не предусмотренных в ней. Периодичность составления равняется году, а при организации оперативного учета и контроля по отклонениям отчетную калькуляцию составляют по мере необходимости.

Хозрасчетная калькуляция - разновидность отчетной, используемая для оценки соблюдения предельных затрат цеха (подразделения, участка). Ее рассчитывают только по прямым расходам и используют при расчете технологической (участковой) себестоимости. Для калькулирования необходимо четкое деление всех расходов на

прямые и косвенные. Прямые расходы непосредственно относятся на продукцию. Косвенные собираются по производственным цехам, а затем распределяются по продукции по заранее установленной норме (ставке) списания. Норматив (ставка) списания косвенных расходов определяется распределением общей суммы этих расходов по смете пропорционально выбранной базе.

4.2. Способы отнесения затрат на продукт

Можно выделить пять основных способов калькулирования:

- прямой расчет;
- суммирование затрат;
- исключение затрат;
- распределение затрат;
- нормативный.

Прямой расчет заключается в определении затрат по калькуляционному объекту и делении их на число калькуляционных единиц по статьям себестоимости или элементам. Этот способ универсален, он применяется в сочетании с другими (кроме классического суммирования затрат) для исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Его даже можно исключить из классификации, так как в сочетании с прочими способами он предполагается как сам собой разумеющийся.

Суммирование затрат состоит в том, что себестоимость калькуляционного объекта и единицы определяют суммированием затрат, локализованных по временным периодам, отдельными частями продукта, процессам, переделам. Классическим примером применения этого способа является исчисление себестоимости единичного продукта при позаказном методе калькулирования. Сумма затрат по заказу при изготовлении одного изделия, выполнении одной работы или услуги и составляет себестоимость единицы продукции (работы, услуги).

Исключение затрат применяют для размежевания затрат на основную и побочную продукцию, получаемую в одном процессе, когда локализация соответствующих затрат в аналитическом учете невозможна.

К распределению затрат прибегают при исчислении себестоимости продукции комплексного производства, при получении нескольких продуктов в ходе одного процесса, а также при организации аналитического учета по группам однородных изделий.

Нормативный способ калькуляции сводится к алгебраическому суммированию нормативной себестоимости с отклонениями от норм и их изменениями, учтенными по объектам калькулирования.

4.3. Методы калькулирования

По характеристике калькуляционных объектов различают методы калькулирования как совокупность способов учета затрат на производство по объекту и исчисления себестоимости калькуляционных единиц.

Выделяют три основных метода: позаказный индивидуального калькулирования, попередельный (попроцессный) при массовом продуктовом калькулировании.

Принципиальная особенность позаказного метода состоит в индивидуализации учета затрат и расчета себестоимости в соответствии с открытыми заказами. Калькуляцию полученного продукта составляют после полного завершения работ по заказу, независимо от длительности его выполнения. Метод применяется в единичном и мелкосерийном производстве.

Попередельный метод используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них — в готовый продукт. Переделом называют часть технологического процесса (совокупность производственных операций), завершающуюся получением законченного полуфабриката, который может быть реализован другим предприятием или направлен на следующий передел.

Наиболее широко используется попроцессный метод. Он позволяет определить себестоимость массовой продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикатов.

Суть попроцессного метода состоит в том, что расходы следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершении любой операции накапливаются затраты, сумму которых можно соотнести со средней стандартной или нормативной. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продуктов производится на любой стадии производственного процесса.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое калькулирование себестоимости продукции?
2. Назовите виды калькуляций.
3. Что является объектом калькулирования?
4. Охарактеризуйте способы отнесения затрат на продукт.
5. Какова взаимосвязь методов и способов калькулирования?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Дырдонова А.Н.** Управление затратами: Учебное пособие. Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010.
3. **Трубочкина М.И.** Управление затратами предприятия: учебное пособие. М.: ИНФРА-М. 2009.
4. Управление затратами на предприятии : учебное пособие / В.Г. Лебедев [и др.] - 2-е изд., перераб. и доп. - СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2008.
- 5.

Дополнительная

1. **Мазурина Т.Ю., Скамай Л.Г.** Финансы фирмы: практикум. М.:ИНФРА-М, 2009
2. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учебно-практическое пособие / под ред. Ю.А. Бабаева. - М.: Вузовский учебник, 2008.

Лекция №5

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ПРОЦЕССЕ ПРОИЗВОДСТВА

5.1. Формирование затрат по сегментам предприятия, по местам возникновения, центрам затрат

Затраты на производство лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, т.е. там, где происходит производственный процесс или его обслуживание. В связи с этим появились такие объекты формирования и учета затрат, как места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности.

К управлению затратами в процессе производства относится и подготовка информации по сегментам предприятия. Сегмент - это часть деятельности предприятия в определенном разрезе. Они подразделяются на два вида: операционные и географические сегменты.

При выявлении информации по операционным сегментам несколько видов товаров, работ, услуг могут быть объединены в однородную группу, если имеется сходство по всем или большинству из следующих факторов:

- назначение товаров, работ, услуг;
- процесс производства товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- методы продажи товаров и распространения работ и услуг;
- системы управления деятельности предприятия.

Информация по операционному сегменту раскрывает часть деятельности предприятия по производству определенного товара (или группы однородных товаров), выполнению определенной работы (или группы однородных работ), оказанию определенной услуги (или группы однородных услуг).

Информации по географическому сегменту включает информацию о выручке от продажи и затратах на производство определенных товаров, выполнение определенных работ и оказание определенных услуг в различных географических регионах деятельности предприятия. Такая информация, в том числе о затратах, позволяет выделить одни товары, работы и услуги среди других товаров, работ и услуг предприятия по степени подверженности рискам и получения прибыли.

К местам возникновения затрат относят рабочее место, оборудование, машину, конвейерную линию, т.е. объекты нормирования, планирования и учета затрат для контроля и управления затратами производственных ресурсов.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по элементам затрат и статьям калькуляции. По отношению к процессу производства места возникновения затрат можно классифицировать на производственные и обслуживающие.

Центры затрат - это первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций, сопоставимым уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет затрат, а также оценки эффективности использования производственных ресурсов, составляющих величину затрат.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком) или быть подразделением, входящими в состав этой единицы. Основой

выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций или функций.

Группирование затрат по центрам сопряжено с дополнительными учетно-вычислительными работами. Поэтому целесообразность их введения необходимо оценить с точки зрения полезности дополнительной информации о затратах производства.

Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным продуктам, работам, операциям, функциям внутри производственных подразделений.

В современной трактовке центр ответственности - это подразделение предприятия, возглавляемое управляющим (менеджером), который обладает делегированными полномочиями и отвечает за финансово-хозяйственные результаты деятельности своего подразделения. Существуют четыре типа центров ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, который определяется шириной предоставленных им полномочий и полнотой возложенной ответственности.

5.2. Бюджетирование затрат

Бюджетирование затрат - построение на предприятии системы бюджетного планирования, контроля и анализа затрат и финансовых ресурсов. Внедрение бюджетирования ресурсов обеспечивает целый ряд преимуществ:

- планирование бюджетов структурных подразделений дает более точные предполагаемые объемы и структуру затрат;
- утверждение месячных (квартальных, годовых) бюджетов предоставляет структурным подразделениям большую самостоятельность в расходовании фонда оплаты труда, что повышает материальную заинтересованность работников в успешном выполнении плановых заданий;
- упрощение системы контроля бюджетных средств позволяет сократить непроизводительные расходы рабочего времени экономических служб предприятия;
- вводится более строгий режим экономии затрат и финансовых ресурсов предприятия, что особенно важно для выхода из экономического кризиса.

Система бюджетирования охватывает на предприятии как производственные подразделения, так и функциональные службы (отделы) и подразделения непромышленной группы.

Для производственных подразделений основного производства, деятельность которых зависит от объема производства и реализации продукции (работ, услуг) предприятия, есть смысл устанавливать бюджеты затрат на выполнение отдельных договоров (проектов).

Утверждение общего бюджета затрат таким подразделениям оправдывает себя при стабильных условиях производства и реализации, каковые на практике наблюдаются достаточно редко. В условиях стабильности объемов производства и реализации продукции производственным подразделениям основного производства лучше всего устанавливать расчетный норматив затрат на единицу объема производства продукции (работ, услуг).

Деятельность производственных подразделений вспомогательного производства носит более сложный и противоречивый характер, чем функционирование подразделений основного производства. Перед бюджетированием затрат на их деятельность необходимо определить состав этой деятельности. Например, ремонтно-механический цех может изготавливать запасные части для ремонта собственного оборудования, спецоснастку и инструмент для цехов основного производства (при отсутствии инструментального

цеха), осуществлять капитальный ремонт и модернизацию оборудования, привлекаться к изготовлению продукции цехов основного производства, оказывать услуги промышленного характера при ведении капитального строительства хозяйственным способом, выполнять отдельные заказы для работников предприятия. Понятно, что при такой сложной по составу деятельности установление общего бюджета затрат цеху практически невозможно. Целесообразно рассчитывать затраты по каждому виду деятельности, на основании определенного норматива затрат на выполнение отдельных работ (заказов). Аналогичные трудности возникают при бюджетировании затрат ремонтно-строительного, транспортного и других цехов вспомогательного производства.

Наиболее оправданно бюджетирование затрат подразделений функционального управления, как в целом на предприятии, так и в его производственных цехах.

В целях организации системы управления зарплатами через механизм их бюджетирования следует создать на предприятии сквозную систему из функциональных бюджетов:

- фонда оплаты труда;
- материальных затрат;
- потребления энергии;
- амортизации;
- прочих расходов.

5.3. Стимулирование снижения затрат на производство

Снижение затрат на производство продукции — сложный процесс, требующий от рабочих, специалистов и руководителей предприятия соблюдения запланированного уровня затрат трудовых, материальных и энергетических ресурсов, эффективного использования оборудования, поиска резервов экономии ресурсов.

Снижение затрат производства достигают в результате:

- применения ресурсосберегающей технологии, обеспечивающей экономию сырья, материалов и энергии, высвобождение работников;
- строгого соблюдения технологической дисциплины, приводящего к сокращению потерь от брака.
- использования технологического оборудования, особенно дорогостоящего, в экономически эффективных областях и режимах;
- сбалансированной эксплуатации производственных мощностей, приводящей к сокращению стоимости основных средств, полуфабрикатов и запасов готовой продукции;
- разработки оптимальной стратегии технического развития предприятия, обеспечивающей рациональный уровень затрат и получение прибыли на создание технического потенциала предприятия;
- повышения организационного уровня производства, влекущего за собой сокращение потерь рабочего времени, длительности производственного цикла и, как следствие, снижение себестоимости продукции и размеров оборотных средств предприятия;
- внедрения эффективных систем внутрипроизводственных экономических отношений, способствующих экономии всех видов ресурсов, повышению качества продукции;
- рационализации организационной структуры системы управления производством, а значит, сокращения затрат на управление, повышения его эффективности.

Каждое направление снижения затрат производства предполагает ряд мероприятий, которые в совокупности составляют конкретные планы работы по направлениям.

Резервы снижения затрат имеются во всех звеньях предприятия. К поиску их и использованию могут быть привлечены все работники предприятия. Встает задача выбора адекватной системы стимулирования, побуждающей персонал предприятия к снижению затрат.

Стимулирование (мотивация) — это такое воздействие на сознание людей, которое способствует формированию мотива, подталкивающего к реализации определенных целей и задач.

Различают моральные и материальные стимулы.

Эффективное воздействие стимулирующей системы обеспечивается соблюдением следующих принципов:

- четкая постановка целей (однозначное определение результатов, на достижение которых нацелено стимулирование, уровня и состава затрат, на снижение которых способен воздействовать работник);
- использование продуманных, обоснованных и приемлемых критериев измерения и оценки;
- жесткая взаимосвязь поощрения и результата по объему и во времени;
- применение в меру напряженных нормативов, контроль за ними и наличие механизма их пересмотра;
- соблюдение «порога чувствительности» системы стимулирования.

В зависимости от того, какое место работник занимает в производственном процессе и каковы его возможности в части снижения затрат, могут использоваться различные системы стимулирования: гибкая оплата труда, участие в доходе подразделения (предприятия) или прибылях.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите объекты формирования затрат на предприятии.
2. Дайте определения мест возникновения затрат, центров затрат и центров ответственности.
3. Что такое бюджетирование затрат? Каковы границы его использования?
4. Какую роль играют функциональные отделы управления в снижении затрат на предприятии?
5. Какие факторы способствуют снижению затрат на предприятии?
6. Сформулируйте принципы стимулирования снижения затрат.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г.** Управление затратами. М.: «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик, 2009.
2. **Дырдонова А.Н.** Управление затратами: Учебное пособие. Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010.

Дополнительная

1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учебно-практическое пособие / под ред. Ю.А. Бабаева. - М.: Вузовский учебник, 2008.

Лекция №6

УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

6.1. Классификация центров ответственности

Центр ответственности — это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования центры ответственности подразделяются на три вида:

- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

В *центрах затрат* контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В *центрах прибыли* менеджер контролирует не только затраты, но и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяют прибыль. Основной целью центра прибыли является получение максимально высокой прибыли.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: снабжения, производства, сбыта продукции, управления.

Центр ответственности за снабжение планирует, учитывает и контролирует закупки товарно-материальных ценностей, их хранение, затраты по закупке и хранению материальных ценностей, их отпуск в производство.

Центр ответственности за производство планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

Центр ответственности по сбыту продукции (центры продаж) планирует, учитывает и контролирует затраты по продаже продукции (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов. Центр продаж иногда называют центром доходов.

Центр управления (служба главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т.д.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Основа функционирования центров ответственности — сопоставление фактических затрат с расходами по смете. Смета является, в сущности, финансовым планом для каждого центра ответственности. При составлении смет во внимание принимают, как правило, только затраты, контролируемые соответствующим центром.

6.2. Учет по центрам затрат

Центр затрат — это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Предполагается, что в этой единице

можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

Центром затрат может быть отдельное рабочее место, например по сборке какого-либо объекта, отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством.

На выбор центров затрат большое влияние оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации.

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами — отдельных исполнителей. За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него.

После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут нести ответственность и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходам.

После выбора центров затрат по каждому из них составляют *смету затрат*. При этом в смету включают только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.

Для организации контроля затрат по каждому центру важное значение имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают определенный номер (шифр затрат).

Прямые расходы учитывают по центрам затрат на основании первичных документов, в которых проставляют шифры затрат. Косвенные расходы по центрам делятся на два вида:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;
- распределяемые из других центров затрат.

Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания *отчетов* по центрам затрат. Основными принципами этой отчетности являются:

- включение в отчет только контролируемых расходов;
- укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;

наличие в отчетности информации об отклонениях, позволяющей реализовать принцип управления по отклонениям.

В приведенных отчетах сопоставляются фактические затраты с расходами по смете и рассчитываются отклонения по затратам.

6.3. Учет и отчетность по центрам прибыли

Центрами прибыли могут быть цехи, производства, отделы сбыта (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Основным же отчетным документом центра прибыли является *отчет по прибыли*. Содержание этого отчета зависит от включаемых в отчет показателей прибыли — валовой, от продаж, до налогообложения, от обычной деятельности, чистой прибыли или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли.

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные: о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж.

При составлении отчета по прибыли от обычной деятельности в отчет включают данные об операционных и внереализационных доходах и расходах и сумме налога на прибыль.

Центры прибыли вместо отчета по прибыли могут составлять *отчеты о маржинальном доходе*.

В целом по организации отчет по прибыли за отчетный месяц целесообразно составлять по форме отчета по прибыли в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности с включением в отчет показателей по смете и отклонений за месяц и с начала года.

6.4. Отчет центра инвестиций

Центры инвестиций — это структурные единицы самого высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние и зависимые общества головных организаций, филиалы и др.

Применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями. Поэтому центры инвестиций составляют обычные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчет о прибыли.

Для оценки деятельности центров инвестиций в странах с рыночной экономикой используют четыре показателя:

- прибыль;
- рентабельность активов;
- остаточная прибыль;
- экономическая добавленная стоимость (ЭДС).

В качестве первого показателя в зависимости от конкретных условий деятельности используют показатели прибыли до налогообложения, прибыли от обычной деятельности или чистой прибыли.

Показатель рентабельности активов определяют отношением прибыли к активам (П/А)

В качестве активов (знаменателя формулы) используют показатели:

- стоимость активов по балансу;
- стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам;
- действующие активы;
- оборотный капитал плюс внеоборотные активы.

В стоимость активов по балансу амортизируемые активы (основные средства, нематериальные активы и доходные включения в материальные ценности) включают в остаточной стоимости, т.е. за вычетом начисленной по ним амортизации.!

В показатель **стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам** включают амортизируемые активы в первоначальной, а не в остаточной стоимости. Благодаря этому исключается влияние сроков использования амортизируемых активов на величину рентабельности активов, а также методов начисления амортизации. У менеджера пропадает стимул противодействия к приобретению новых активов.

Большая часть организаций при расчете рентабельности активов использует в качестве знаменателя балансовую стоимость активов.

Для сравнительной оценки деятельности отдельных центров инвестиций головные организации должны применять единую методику расчета показателей рентабельности во всех центрах.

Формулу для расчета рентабельности активов (R_a) можно представить в следующем виде:

$$R_a = \Pi / B \times B / A$$

где B — выручка (нетто) от продажи продукции (работ, услуг).

Показатель *остаточной прибыли* определяют вычитанием из прибыли, минимально необходимой прибыли на используемые активы. Последний показатель определяют умножением стоимости активов на норму прибыли по активам, устанавливаемую администрацией организации.

Показатель остаточной прибыли показывает, какую прибыль приносит организации соответствующий центр инвестиций сверх минимально необходимой прибыли на активы. Он отражает вклад соответствующего центра в общие результаты деятельности организации. Организации могут устанавливать разные нормы прибыли на используемые активы для различных центров инвестиций. При этом более высокие нормы прибыли обычно устанавливают для видов деятельности с более высоким уровнем риска.

Показатель ЭДС определяют вычитанием из экономической прибыли отчетного года экономической прибыли предыдущего года. При этом показатель экономической прибыли исчисляют вычитанием из чистой прибыли суммы платы за активы.

Показатель ЭДС показывает прирост стоимости акционерного капитала за отчетный период.

6.5. Трансфертные цены

Трансфертная цена — это цена, по которой центр ответственности передает свою продукцию (работы, услуги) другим центрам ответственности внутри организации или продает продукцию (работы, услуги) на сторону (другой организации).

Трансфертные цены применяются, как правило, в центрах прибыли и центрах инвестиций. Иногда их применяют и в центрах затрат.

Если продукция (работы, услуги) центров ответственности потребляется целиком внутри организации, то трансфертная цена является чисто учетной и не оказывает влияния на финансовое положение организации. В этом случае трансфертная цена служит средством объективной оценки деятельности центров ответственности.

Когда центры ответственности имеют право самостоятельно выходить на внешний рынок со своей продукцией, выбирать покупателей, определять объемы продаж и цены на свою продукцию, трансфертная цена становится важным самостоятельным показателем, оказывающим существенное влияние на финансовое положение организации.

В настоящее время используют три основных метода определения величины трансфертных цен:

- на основе рыночных цен;
- на основе затрат;
- договорные трансфертные цены.

При наличии соответствующих условий предпочтение отдается первому методу, поскольку рыночные цены достаточно объективны, они дают возможность оценивать деятельность центров ответственности на основе финансовых результатов.

Затратные трансфертные цены устанавливаются на основе: переменных затрат; полных затрат; полных затрат плюс прибыль.

Решение о выборе соответствующей затратной трансфертной цены обычно принимается высшим руководством организации из-за возможных разногласий у центров ответственности.

Они могут использоваться только в центрах затрат.

Цены на основе полных затрат не предусматривают получения прибыли, поэтому применяются только в центрах затрат.

Трансфертные цены на основе полных затрат плюс прибыль, предусматривающие получение прибыли, могут использоваться во всех центрах ответственности.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите виды центров ответственности.
2. Дайте характеристику учета по центру затрат.
3. Что такое учет и отчетность по центрам прибыли и инвестиций?
4. Дайте определение трансфертных цен?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

1. **Гомонко Э.А.** Управление затратами на предприятии: учебник. М.: КИОРУС, 2009.
2. **Карпова Т.П.** Управление затратами. М.: ЮНИТИ, 2008.
3. **Кондратова И.Г.** Основы управленческого учета: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2008.

Дополнительная

1. **Невешкина Е.В.** Управление затратами и ценообразованием. Применение в условиях кризиса. М.: Омега-Л. 2010.
2. **Стоянова Е.С.** Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Перспектива, 2010.

Лекция №7

ПОДГОТОВКА ПРОГРАММ, СОСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТА И ОРГАНИЗАЦИОННАЯ СТРУКТУРУ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ КОНТРОЛЕ

7.1. Подготовка программы

Различают два основных типа деятельности по планированию в ходе управленческого контроля. Первый – подготовка программы – заключается в принятии решений. Он включает в себя формулирование долгосрочных планов предприятия. Другой – составление бюджета – заключается в планировании деятельности организации на последующий период, обычно год.

Целью управленческого контроля является воплощение стратегии предприятия. Воплощение стратегии предприятия начинается с подготовки программы её реализации и определения приблизительного объёма ресурсов, необходимых для осуществления программы.

Процесс программирования включает три основные части:

- 1) пересмотр текущих программ;
- 2) рассмотрение предложений по новым программам;
- 3) координация программ путём программной системы.

Большинство видов деятельности предприятия на предстоящие несколько лет аналогично его деятельности сегодня. Однако в подобной ситуации таится опасность, так как изменяются виды и запросы потребителей, производственные методы, условия конкуренции. Важно вовремя распознать происходящие изменения. Следовательно, существует необходимость в пересмотре каждой существующей программы в предполагаемых новых условиях. Систематический метод проведения анализа текущих программ называется нулевым обзором. Суть его заключается в том, что обсуждение уровня затрат, необходимых для программы предприятия, оценка этих затрат ведутся от нулевой базы.

При проведении нулевого обзора по какому-либо виду продукции основное внимание уделяется спросу, влиянию конкуренции, производственной и маркетинговой стратегии и т.д.

В рамках утвержденной стратегии руководство предприятия должно быть восприимчивым к предложению новых программ ввиду угрозы существующим операциям или для использования новых возможностей.

Каждое предприятие рассматривает свои текущие программы и принимает решения по новым программам. Многие делают это неформально, но большинство крупных компаний обладают формальной системой, в которой последствия этих программ (финансовые, материальные, социальные) прогнозируются на много лет вперёд. Такая проекция называется долгосрочным планом. Он охватывает несколько лет вперёд – 5 (иногда 3), а для энергетических и добывающих предприятий – 20 лет.

Обычно процесс программирования начинается за несколько месяцев до начала составления годового бюджета. Высшее руководство рассматривает предложения по программированию оперативному руководству, которое готовит конкретные программы по основным направлениям деятельности. В течение определённого времени программа обсуждается с первыми руководителями, в результате чего на предприятии появляется комплекс программ, который после утверждения составляет основу для подготовки годового бюджета.

7.2. Составление бюджета

Бюджет представляет собой план в количественном, обычно денежном выражении, за определённый промежуток времени, обычно год. Бюджет составляют практически все предприятия. Много предприятий в качестве годового бюджета имеют план прибыли, так как в нём раскрывается деятельность центров ответственности для получения прибыли. Бюджет выполняет следующие функции: 1) способствует составлению и координации различных краткосрочных планов, 2) осуществляет связь этих планов с менеджерами ЦО, 3) стимулирует руководство в достижении целей своих ЦО, 4) контролирует текущую деятельность, 5) служит для оценки деятельности ЦО, 6) является средством обучения менеджеров.

Так как бюджет служит многообразным целям, в процессе его подготовки могут возникнуть осложнения. Наиболее распространённой проблемой является предвзятость мнения руководителей при подготовке их части бюджета. Например, некоторые руководители центров ответственности завышают бюджеты своих расходов и вступают в конфликт с высшим руководством из-за иной оценки затрат на деятельность этого ЦО. Поэтому большинство предприятий при подготовке бюджета вводят проверки и увязки, которые направлены на устранение или минимизацию предвзятости в бюджетных показателях.

Полный бюджетный пакет промышленного предприятия включает несколько разделов, каждый из которых также является бюджетом:

- 1) оперативный бюджет, показывающий планируемые операции на предстоящий год, включая доходы, расходы и изменения товарно-материальных запасов;
- 2) бюджет наличности, показывающий предполагаемые источники и использование денежных средств в бюджетном году;
- 3) бюджет капитальных вложений, показывающий изменения в собственности предприятия, структура основных фондов и оборудования.

Оперативный бюджет обычно состоит из двух частей: программного бюджета и бюджета по центрам ответственности. Программный бюджет состоит из предполагаемых доходов и расходов по основным программам предприятия. Такой бюджет может быть сгруппирован по товарным группам и показывает предполагаемые доходы и расходы по каждому из видов. Это помогает ответить на вопросы: соответствуют ли производственные мощности размерам и возможностям отдела сбыта, является ли удовлетворительной отдача по каждому виду продукции, есть ли в наличии ресурсы?

Бюджет по ЦО определяет планы исходя из обязанностей центров ответственности. Он является отличным средством контроля, определяя те результаты, которые ждут от каждого ЦО.

Если общие затраты ЦО могут измеряться с применением объёма производства, бюджет по ЦО может выражаться в виде переменного или гибкого бюджета. Такой бюджет показывает планируемую величину затрат при различных уровнях объёма. Переменный бюджет выражается в виде отношения затрат к объёму производства и позволяет лучше оценить перспективы и возможности предприятия.

Большинство предприятий составляют бюджеты раз в год (на предстоящий финансовый год). Порядок разработки частей оперативного бюджета (бюджетный график) выглядит следующим образом:

- 1) определение основных планируемых показателей;
- 2) составление бюджета продаж;
- 3) проработка других компонентов (показателей) бюджета;
- 4) переговоры и увязки планов по каждому показателю;

- 5) координация и корректировка;
- 6) утверждение;
- 7) рассылка утверждённого бюджета по подразделениям.

В типичном среднем промышленном предприятии процесс составления бюджета занимает 3 месяца, а его наиболее насыщенная часть (4-5) – около 1 месяца. Небольшое предприятие может осилить все этапы за несколько дней.

При определении основных планируемых показателей необходимо учесть, что большинство программных решений уже принято (предприятие в текущем году сохранит свою специализацию, максимальный объём выпуска определён объёмом имеющихся ресурсов). Поэтому, определяя основные показатели, ЦО берут на себя ответственность за их конкретное воплощение.

Объём продаж и товарная структура сбыта определяют уровень и характер деятельности предприятия. Бюджет продаж отличается от прогноза тем, что несёт в себе обязательство руководителя ЦО (отдела сбыта) предпринять все действия для достижения результата. Он может показывать обязательство существенно увеличить сбыт с соответствующим увеличением штата отдела сбыта, затрат по рекламе и маркетингу, расширению ассортимента выпускаемой продукции. Составление бюджета продаж является наиболее сложным, так как предприятие не может напрямую управлять действиями потребителей. Прогноз затрат по сбыту, зависящий от самого предприятия, может делаться с большей уверенностью.

Основные положения бюджета, выраженные в планируемых показателях и бюджет продаж рассылаются высшим руководством по соответствующим уровням предприятия (цехам, отделам). Руководители каждого уровня могут добавлять свою информацию и составляют бюджеты по всем пунктам, находящимся в сфере их ответственности, учитывая все ограничения. Менеджер обращает внимание на показатели деятельности в предстоящем году и их отличия от показателей текущего года и корректирует возложенные результаты (бюджетное начисление). Затем проводятся переговоры между вышестоящими и нижестоящими руководителями. Каждая сторона защищает свои оценки и ищет компромисс, берёт на себя обязательства по статьям расходов («потолок», «пол», «направление»). От того, насколько умело проводятся переговоры, во многом зависит ценность бюджета как плана предстоящих событий, стимулирующего инструмента и стандарта для предприятия, по которому будут измеряться фактические результаты.

По мере движения на более высокие уровни управления индивидуальные бюджеты ЦО проверяются на взаимную совместимость, и в некоторые бюджеты вносятся изменения (корректировка). Здесь же составляются различные итоговые документы: отчёт о бюджетных доходах, бюджет движения наличности. Незадолго до начала бюджетного года бюджет утверждается высшим руководством предприятия.

Оперативный бюджет составляется обычно в виде баланса доходов и расходов. Финансовый руководитель на предприятии использует бюджет наличности для обеспечения достаточных, но не чрезмерных, денежных ресурсов в течении всего предстоящего года.

Бюджет капитальных вложений, по сути, является списком необходимого с точки зрения менеджера, увеличения производственных мощностей и приобретения новых машин и оборудования.

7.3. Организационная структура осуществления управленческого контроля

Система контроля затрат функционирует в рамках организационной структуры предприятия. Выделяют следующие основные типы структур:

- а) линейно-функциональная;
- б) дивизиональная;
- в) матричная.

Чаще всего на практике встречается линейно-функциональная структура. В рамках такой структуры линейные подразделения занимаются основной деятельностью по выпуску продукции, а специализированные функциональные подразделения оказывают услуги различного рода. В линейно-функциональной структуре управленческий контроль осуществляется по «вертикали»: вышестоящий менеджер контролирует деятельность нижестоящего. Такая система характеризуется высокой степенью централизации и контроля всех сторон деятельности предприятия.

В рамках дивизиональной структуры менеджер дивизион (центра прибыли или центра инвестиций) осуществляет контроль текущей деятельности своего дивизиона (коэффициент выручки, затрат, прибыли). Центральный аппарат предприятия контролирует лишь характерные показатели деятельности, а прежде всего – прибыль и рентабельность вложений в дивизион. Также централизованным остаётся контроль выполнения стратегических решений и проведения единой политики в рамках организации.

В рамках матричной структуры функциональные отделы – это центры затрат, а проекты – центры инвестиций. Следовательно, менеджер функциональных отделов осуществляют контроль качества выполняемых работ, контроль затрат своих отделов, а менеджеры проектов координируют работу различных отделов, контролируют сроки их выполнения, выручку, затраты и прибыль по проекту. Руководство предприятия контролирует деятельность функциональных отделов путём анализа отчётов о проделанной работе и сравнения запланированных затрат с фактическими. Работа менеджеров проектов контролируется при помощи показателей прибыли и рентабельности вложений.

2) Мотивационные системы управленческого контроля.

Для создания эффективной системы управленческого контроля необходимо также учитывать мотивацию. Мотивация – это совокупность внутренних и внешних движущих сил, которые побуждают работника к деятельности, придают деятельности направленность на достижение цели. Рекомендации по построению системы управленческого контроля с учётом мотивации следующие:

1. Цели, сформулированные в рамках системы управленческого контроля, должны быть достижимыми, но не слишком лёгкими: слишком сложные цели дезориентируют исполнителя, слишком лёгкие – расхолаживают;

2. Система управленческого контроля должна рационально сочетаться с системой стимулирования работников, повышением оплаты труда и продвижением по службе;

3. Необходимо шире привлекать менеджеров низшего и среднего звена к постановке целей, разработке планов, анализу их исполнения (вырабатывается корпоративный дух);

4. Цели, задачи и процедуры контроля должны быть гласными, чтобы каждый менеджер знал, что от него требуют, и по каким принципам будут оцениваться его деятельность.

3) Информационные потоки в системе управленческого контроля.

Информационный поток (ИП) – это физическое перемещение информации от одного сотрудника предприятия к другому или от одного подразделения к другому. Любой информационный поток характеризуется:

- а) видом документа;
- б) проблематикой;

- в) отправителем;
- г) получателем;
- д) периодичностью.

Система ИП – совокупность физических перемещений информации, которая даёт возможность совершать процесс УК, например, сумма потоков информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

ИП обеспечивают нормальную работу предприятия. Необходимо оптимизировать и автоматизировать систему ИП на современном предприятии.

Информация, которая собирается в системе УК, должна быть

- 1) своевременной;
- 2) достоверной;
- 3) существенной (релевантной);
- 4) полезной (эффект больше затрат на сбор информации);
- 5) полной (без упущений);
- 6) понятной (без «расшифровки»);
- 7) регулярной.

При построении системы ИП и УК следует ориентироваться не на выполняемые функции, а на бизнес-процессы.

Бизнес-процесс – это последовательность работ, направленных на решение одной из задач предприятия – МТС, планирование, УК. Информационные потоки в бизнес-процессах изображаются в виде сетевых графиков, анализ которых позволяет оптимизировать ИП: ускорить прохождение, устранить дублирование, добиться своевременности. В конечном счете, это позволяет добиться создания эффективной системы УК, которая является важнейшим элементом всего управления предприятия в целом.

Вопросы для самоконтроля

- 1. Что включает в себя подготовка программы для предприятия?
- 2. Дайте определение бюджету и охарактеризуйте его.
- 3. Перечислите виды организационных структур управленческого контроля.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная

- 1. **Карпова Т.П.** Управление затратами. М.: ЮНИТИ, 2008.
- 2. **Трубочкина М.И.** Управление затратами предприятия: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2009.
- 3. Управление затратами на предприятии : учебное пособие / В.Г. Лебедев [и др.] - 2-е изд., перераб. и доп. - СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2008.

Дополнительная

- 1. **Мазурина Т.Ю., Скамай Л.Г.** Финансы фирмы: практикум. М.:ИНФРА-М, 2009
- 2. **Мишин Ю.А.** Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. М.: Дело и Сервис, 2008.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. **Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г.** Управление затратами. М.: «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик, 2009.
2. **Варакута С.А.** Управление качеством продукции. М.: Издательство РИОР, 2008.
3. **Гомонко Э.А.** Управление затратами на предприятии: учебник. М.: КИОРУС, 2009.
4. **Друри К.** Введение в управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ, 2008.
5. **Дырдонова А.Н.** Управление затратами: Учебное пособие. Нижнекамский химико-технологический институт (филиал) КГТУ, 2010
6. **Карпова Т.П.** Управление затратами. М.: ЮНИТИ, 2008.
7. **Кондратова И.Г.** Основы управленческого учета: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2008.
8. **Мазурина Т.Ю., Скамай Л.Г.** Финансы фирмы: практикум. М.:ИНФРА-М, 2009
9. **Мишин Ю.А.** Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности. М.: Дело и Сервис, 2008.
10. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая. 2008.
11. **Невешкима Е.В.** Управление затратами и ценообразованием. Применение в условиях кризиса. М.: Омега-Л. 2010.
12. **Стоянова Е.С.** Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Перспектива, 2010.
13. **Трубочкина М.И.** Управление затратами предприятия: учебное пособие. М.: ИНФРА-М. 2009.
14. Управление затратами на предприятии : учебное пособие / В.Г. Лебедев [и др.] - 2-е изд., перераб. и доп. - СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2008.
15. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): учебно-практическое пособие / под ред. Ю.А. Бабаева. - М.: Вузовский учебник, 2008.
16. Экономика предприятия (Фирмы): Практикум под ред. О.И. Волкова. - М., 2008.

Содержание

Введение	3
Лекция 1. Содержание управления затратами на предприятии	4
1.1. Сущность затрат, расходов, издержек	4
1.2. Функции управления затратами	4
1.3. Принципы и задачи управления затратами	5
Лекция 2. Классификация затрат на производство	7
2.1. Задачи и основные признаки классификации затрат	7
2.2. Классификация затрат на производство	8
Лекция 3. Прогнозирование и планирование затрат	11
3.1. Необходимость планирования затрат	11
3.2. Расчет допустимых затрат	11
3.3. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия	12
Лекция 4. Калькулирование себестоимости продукции	14
4.1. Калькулирование себестоимости	14
4.2. Способы калькулирования	15
4.3. Методы калькулирования	15
Лекция 5. Управление затратами в процессе производства	17
5.1. Формирование затрат по сегментам предприятия, по местам возникновения, центрам затрат	17
5.2. Бюджетирование затрат	18
5.3. Стимулирование снижения затрат на производство	19
Лекция 6. Учет затрат по центрам ответственности	21
6.1. Классификация центров ответственности	21
6.2. Учет по центрам затрат	21
6.3. Учет и отчетность по центрам прибыли	22
6.4. Отчет центра инвестиций	23
6.5. Трансфертные цены	24
Лекция 7. Подготовка программы, составление бюджета и организационная структура в управленческом контроле	26
7.1. Подготовка программы	26
7.2. Составление бюджета	27
7.3. Организационная структура осуществления управленческого контроля	28