

СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

СОДЕРЖАНИЕ

1. Система директ-костинг.
2. Система стандарт-кост.
3. Управление затратами по центрам ответственности.
4. Контроллинг.
5. Общая система управления затратами.

1 вопрос

Значение метода «директ-костинг»

- получение оперативной информации, не искаженной косвенным распределением части расходов, которые относительно неизменны в любом производстве дает возможность рассчитать:
 - маржинальный доход (сумма покрытия);
 - операционный рычаг;
 - выручку в точке безубыточности;
 - запас финансовой прочности.

Для менеджеров имеет аналитическое значение, не используется для расчета отпускных цен и финансового результата.

Директ-костинг появился в 1953 г. в США, и в Европе немного позже получил название маржинального учета. Само понятие директ-костинг введено Д. Харрисом и означает учет прямых затрат. Однако в нем допускается некоторая условность, так как основная его характеристика – подразделение затрат на постоянные и переменные. Позднее система директ-костинг трансформировалась в систему учета не только в части прямых переменных затрат, но и в части переменных косвенных затрат, более точно ее следовало бы называть «вариабл-костинг», то есть учет переменных затрат.

- Директ-костинг определен как разделение производственной себестоимости на затраты, являющимися постоянными, и на затраты, которые изменяются пропорционально изменению объема деятельности. Только основные расходы и переменные накладные расходы используются для оценки запасов и реализованной продукции, остальные относятся прямо на прибыли и убытки.

- Однако, сущность директ-костингг заключается в первую очередь в подразделении затрат, и только вторичная цель – оценка запасов.

Общий подход для использования метода «директ-костинг»:

- исчисление неполной производственной себестоимости в части переменных затрат;
- исчисление маржинального дохода (суммы покрытия).

- **Сущность директ-костинга - заключается в разделении производственной себестоимости на затраты, являющиеся постоянными, и на затраты, которые изменяются пропорционально изменению объема работ - переменные.**

Для исчисления неполной себестоимости используются

статьи калькуляции:

- сырье и материалы;
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- энергия технологическая;
- топливо техническое;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды от основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих.

В соответствии с классификацией затрат в неполную себестоимость вошли:

- затраты переменные, зависящие от роста объема производства продукции (работ, услуг);
- затраты простые, т.е. состоящие из одного вида затрат;
- затраты основные (производственные), вызванные функционированием основного производства.

Затраты, не вошедшие в полную себестоимость:

Общепроизводственные расходы;

Общехозяйственные расходы;

Коммерческие расходы; =

Возмещаются единой суммой из выручки.

**Применение системы «директ-
костинг» дает возможность
оперативно изучать
взаимодействие между:**

Объемом производства продукции
(работ, услуг);

Затратами (себестоимостью);

Маржинальным доходом;

Прибылью;

Маржинальный доход:

- $MD \equiv OP - Z \text{ пер.}$;
- $MD \equiv Z \text{ пост.} + П$, где:
- OP — объем произведенной продукции (работ, услуг);
- $Z \text{ пер.}$ — переменные затраты;
- $Z \text{ пост.}$ — постоянные затраты;
- $П$ — прибыль.

Удельный маржинальный

ДОХОД:

- МД ед. \equiv Ц — 3 пер. ед.;
- МД ед. \equiv 3 пост. ед. + П ед.;
- Ц — цена продажи;
- 3 пер. ед. — удельные переменные затраты;
- 3 пост. Ед. — удельные постоянные затраты;
- П ед. — прибыль в расчете на продукт (работу, услугу).

Точка безубыточности или точка критического объема в натуральных единицах равна:

$$K = \frac{З \text{ пост.}}{МД}$$

(ед. продукции,
изделия)

Операционный рычаг:

$$\text{ОПР} = \frac{\text{МД}}{\text{П}}$$

ОПР — операционный рычаг;

МД — маржинальный доход;

П — прибыль;

Показывает: какой прирост прибыли следует ожидать при увеличении объемов продаж на 1% после преодоления организацией равновесного состояния.

Запас финансовой прочности (ЗФП):

Выручка от продаж (объем производственной продукции) —

Выручка (объем производственной продукции) в точке безубыточности \equiv ЗФП в руб.

Выручка от продаж — выручка
в точки безубыточности

$$\frac{\text{Выручка от продаж} - \text{Выручка в точки безубыточности}}{\text{Выручка от продаж}} \cdot 100 = \text{ЗФП в \%}$$

- Преимущества системы директ-костинг**
1. Директ-костинг позволяет заострить внимание на изменении суммы покрытия как по предприятию в целом, так и по различным подразделениям или видам продукции; выявить продукцию с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на ее выпуск. Система обеспечивает возможность быстро
 2. В отчете о финансовых результатах видно изменение прибыли вследствие изменения переменных затрат, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

3. Ограничение себестоимости продукции лишь переменными затратами позволяет упростить тенденция роста удельного веса постоянных (фактически) расходов, повышается требования к обоснованности планирования и нормирования сумм этих расходов. Директ-костинг позволяет заострить внимание на решении этих вопросов, так как сумма постоянных затрат за конкретный период показывается в отчете о доходах отдельной строкой и, таким образом, их влияние на величину прибыли предприятия хорошо видно.

Недостатки:

- 1. В случае использования в конкурентной борьбе демпинга — продажи товаров по заведомо заниженным ценам для достижения привилегированного положения на рынке по отдельным изделиям возникает опасность, что масса неделимых постоянных затрат не может быть покрыта маржинальным доходом, т.е. предприятие попадает в зону убытков.

- 2. Противники системы "Директ-костинг" утверждают, что в практической деятельности возникают трудности при разделении затрат на постоянные и переменные. Во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска. Кроме того, утверждается, что постоянные затраты также участвуют при производстве продукции и, следовательно, должны быть включены в ее себестоимость. По их мнению, "Директ-костинг" не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт и какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных затрат, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства. В противном случае их стоимость занижается.

- 3. Ведение учета в разрезе только производственной себестоимости, т. е. по сокращенной номенклатуре статей, не отвечает требованиям отечественной системы учета, так как отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимы согласно законодательству.

Имеются данные по предприятию:

| | |
|--|-----|
| 1. Цена за единицу продукции, тыс. руб. | 11 |
| 2. Переменные издержки на единицу продукции, тыс. руб. | 8 |
| 3. Постоянные производ издержки за месяц, тыс. руб. | 240 |
| 4. Нормальный уровень производства, шт. в мес. | 150 |
| | |

| Показатель | Январь | Февраль | Март | Апрель | Май | Июнь | Всего |
|---|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| 5. Объем продаж (выручка), шт. | 140 | 130 | 160 | 150 | 160 | 160 | 900 |
| 6. Объем производства (себестоимость), шт. | 150 | 150 | 150 | 150 | 170 | 130 | 900 |
| 7. Запасы на начало периода, тыс. руб. | 0 | 80 | 240 | 160 | 160 | 240 | - |

- **РАССЧИТАТЬ ЧИСТУЮ
ОПЕРАЦИОННУЮ ПРИБЫЛЬ
ПРЕДПРИЯТИЯ**

РЕШЕНИЕ

| Direct Costing | Январь | Февраль | Март | Апрель | Май | Июнь | Всего |
|--|--------|---------|------|--------|------|------|-------|
| 1. Запасы на начало периода, тыс. руб. | 0 | 80 | 240 | 160 | 160 | 240 | - |
| 2. Переменные издержки (БЕЗ постоянных , тыс. руб. (2*6) (по видам продукции)) | 1200 | 1200 | 1200 | 1200 | 1360 | 1040 | - |

| Direct Costing | Январь | Февраль | Март | Апрель | Май | Июнь | Всего |
|---|--------|---------|------|--------|------|------|-------|
| 6. Суммарные производственные издержки, тыс. руб. (4+5) | 1360 | 1280 | 1520 | 1440 | 1520 | 1520 | - |
| 7. Выручка, тыс. руб. (1*5) | 1540 | 1430 | 1760 | 1650 | 1760 | 1760 | - |

| Direct Costing | Январь | Февраль | Март | Апрель | Май | Июнь | Всего |
|---|---------------|----------------|-------------|---------------|------------|-------------|--------------|
| 8. Валовая прибыль, тыс. руб. (7-6) | 180 | 150 | 240 | 210 | 240 | 240 | - |
| 9. Общехозяйственные (косвенные) издержки, тыс. руб. (общие) | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | - |
| 10. Чистая прибыль, тыс. руб. (8-9) | 80 | 50 | 140 | 110 | 140 | 140 | 660 |

2 вопрос

- **Метод широко применяется в западных странах с развитой рыночной экономикой. В России на его основе был разработан метод нормативного учета затрат на производство. Используется в отраслях, где цены на ресурсы относительно стабильны, а сами изделия не изменяются в течение длительного времени.**

- Метод нормативного определения затрат возник в начале XX века в США.
- Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном, Г. Ганттом и другими инженерами

Правило Гантта

- стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических
- все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.

Идея «Стандарт-кост» Ч. Гаррисона (1911 год)

- все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;
- отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть распределены по причинам.

- «Стандарт-кост» в полном смысле слова означает стандартные стоимости затрат.
- Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции - для контроля накладных расходов.

В основе системы «Стандарт-кост» лежит

предварительное нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.), в том числе коммерческие расходы.

Схема системы учета «Стандарт-кост»

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая (операционная) прибыль (п.1 - п.2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая (операционная) прибыль (п.3 - п.4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основной оперативного управления производством и затратами

Система «Стандарт-кост» не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров.

В результате этого даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

- Стандарты на материалы устанавливаются, либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм.
- Стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормирование прямых расходов

- Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие.

Нормирование

накладных расходов.

- Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

- накладные расходы разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы
- сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Стандартная себестоимость продукции

= нормативные затраты на
материалы + нормативные затраты
на рабочую силу + нормативные
накладные расходы

РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ОТ НОРМ ЗАТРАТ ПРИ СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ- КОСТ»

I. По материалам

- По цене используемых материалов
- По количеству используемых материалов
- Совокупное отклонение расхода материалов

Отклонение по цене используемых материалов

- (Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) * фактическое количество купленного материала

Отклонение по количеству используемых материалов

- (Нормативное количество материала - фактический расход материалов) * нормативная цена материалов

Совокупное отклонение расхода материалов

- (Нормативные затраты материала на единицу – фактические затраты материала на единицу продукции) * фактическое количество изготовленной продукции
- Отклонение по цене + отклонение по количеству

РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ОТ НОРМ ЗАТРАТ ПРИ СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ- КОСТ»

II. По труду

- По ставкам заработной платы
- По производительности труда
- Совокупное отклонение по трудовым затратам

Отклонение по ставкам заработной платы

- (Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) * фактически отработанное время

Отклонение по производительности труда

- (Нормативное время - фактически отработанное время) *
нормативная почасовая ставка
оплаты труда

Совокупное отклонение по трудовым затратам

- (Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) * фактический объем выпуска продукции
 - Отклонение по оплате труда + отклонение по производительности труда

РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ОТ НОРМ ЗАТРАТ ПРИ СИСТЕМЕ «СТАНДАРТ- КОСТ»

III. По накладным расходам

- По постоянным накладным расходам
- По переменным накладным расходам
- Совокупное отклонение по накладным расходам

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов

$$K = \frac{\text{общие планируемые постоянные ОПР}}{\text{нормальная мощность фактора затрат}}$$

Нормальная мощность

- среднегодовой уровень производственной мощности, необходимый для удовлетворения потребностей ожидаемых продаж.
- это реальная мера объема продукции, которую организация, вероятно произведет, а не объем, который может производить.

Нормативный коэффициент переменных накладных (общепроизводственных) расходов

$$K = \frac{\text{общие планируемые переменные ОПР}}{\text{ожидаемое количество фактора затрат}}$$

Отклонение по постоянным накладным расходам (по объему)

- нормативные ОПР по предварительно рассчитанному коэффициенту - нормативные ОПР в расчете на достигнутый уровень

Отклонение по переменным накладным расходам (контролируемое)

- нормативные ОПР в расчете на достигнутый уровень -
фактически понесенные ОПР

Общее отклонение накладных расходов

- нормативные ОПР по
предварительно рассчитанному
коэффициенту – фактически
понесенные ОПР
- Отклонение по объему +
контролируемое отклонение

- Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Имеются данные по предприятию:

| | |
|--|---------|
| планируемый объем производства, шт. | 12 000 |
| нормативные прямые расходы на производство 1 ед. | |
| прямые материалы (3 кг по 10 долл. за 1 кг) | 30 |
| прямой труд (4 часа по 6 долл. за 1 час) | 24 |
| фактически произведено, шт. | 11 500 |
| фактические затраты прямых материалов | |
| использовано, кг | 37 250 |
| общая стоимость, | 345 000 |
| Прямой труд | |
| всего часов | 45 350 |
| общая зарплата | 300 000 |

Требуется:

1. Рассчитать общее отклонение фактических прямых материальных затрат от их нормативной величины. Подразделить общее отклонение фактических прямых материальных затрат на отклонение, вызванное изменением цены материалов, и отклонение, вызванное изменением количества материалов.
2. Рассчитать общее отклонение фактического размера прямых затрат на оплату труда от их нормативной величины. Подразделить общее отклонение фактических прямых затрат на оплату труда на отклонение, вызванное изменением количества отработанных часов, и отклонение, вызванное изменением почасовой ставки оплаты.

1. Отклонение фактических прямых материальных затрат от их нормативной величины

Шаг 1. Определим общее отклонение прямых нормативных материальных затрат от их фактической величины:

нормативные затраты прямых материалов на производство

Затраты на 1 единицу = 30 долл

нормативные материальные затраты на производство

II 500 шт., которые были фактически изготовлены, —

345 000 долл

Расчет общего отклонения:

345 000 (нормативные затраты прямых материалов) — 345 000

(фактические затраты прямых материалов) = 0 (фак-

тические затраты равны нормативным).

Шаг 2. Определим разницу между планируемой и фактической ценами приобретения материалов и рассчитаем отклонение, обусловленное этой разницей:

| | |
|---|---------|
| нормативная стоимость использованных материалов (37 250 кг x 10 долл. по нормативной цене за 1 кг) | 372 500 |
| <i>минус:</i> фактическая стоимость материалов | 345 000 |
| благоприятное отклонение (нормативная стоимость превышает фактическую) | 27 500 |

Шаг 3. Рассчитаем отклонение, обусловленное перерасходом количества материалов, использованного для производства гоблинов.

Согласно установленным нормативам на выпуск 11 500 ед. должно быть использовано 34 500 кг концентрата (11 500 единиц \times 3 кг материалов).

| | |
|--|-----------|
| <p>Нормативная стоимость нормативного количества использованных материалов (34 500 кг по нормативу x 10 ед. за 1 кг)</p> | 345 000 |
| <p>нормативная стоимость фактического количества использованных материалов (37 250 кг фактически использовано x 10 ед. за 1 кг)</p> | (372 500) |
| <p>неблагоприятное отклонение, связанное с перерасходом материалов (нормативная стоимость меньше фактической)</p> | (27 500) |

Шаг 4. Проанализируем полученные отклонения

| | | |
|---------------------------------|------------|-----------------------------|
| общее | отклонение | 0 |
| = | | |
| отклонение по цене приобретения | | 27 500 (благоприятное) |
| + | | |
| отклонение по количеству | | (27 500) (неблагоприятное). |

Отрицательное отклонение по цене вызвано снижением фактической цены материалов по сравнению с нормативной. Возможно, поставщик материалов предоставил ЗАО скидки в связи с большими объемами приобретенных материалов.

2. Отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от их нормативной величины

Шаг 1. Определим общее отклонение прямых нормативных затрат на оплату прямого труда от их фактической величины:

нормативные затраты труда на изготовление 11 500 ед. —
276 000 долл (11 500 ед. × 24 долл);

фактические затраты прямого труда — 300 000 долл (дано);

неблагоприятное отклонение равно: $276\ 000 - 300\ 000 =$
 $= 24\ 000$ долл (нормативные затраты меньше фактических).

Шаг 2. Определим разницу между планируемой и фактической ставками оплаты прямого труда и рассчитаем отклонение, обусловленное этой разницей.

| | |
|--|-----------|
| оплата фактически отработанного времени по нормативной ставке (45 350 часов x 6 долл.) | 272 100 |
| <i>МИНУС:</i> оплата фактически отработанного времени по реальной ставке | (300 000) |
| неблагоприятное отклонение, связанное с повышением почасовой ставки оплаты (фактический размер оплаты превышает нормативный) | (27 900) |

Шаг 3. Рассчитаем отклонение, обусловленное изменением количества отработанных часов.

По нормативу на изготовление 1 ед. должно уходить 4 часа прямого труда. На изготовление 11 500 ед. по нормативу — 46 000 часов (11 500 ед. x 4 часа).

| | |
|---|-----------|
| нормативные затраты на 1 час прямого труда, умноженные на нормо-часы, необходимые для изготовления 11 500 единиц : (46 000 часов x 6 долл .) | 276 000 |
| нормативные затраты на 1 час прямого труда, умноженные на фактическое отработанное время (45 350 часов фактически отработано x 6 долл .) | (272 100) |
| благоприятное отклонение, связанное с экономией часов рабочего времени (фактическая стоимость меньше нормативной) | 3 900 |

Шаг 4. Проанализируем полученные отклонения:

| | |
|--|----------------------------|
| общее отклонение | (24 000) (неблагоприятное) |
| = | |
| отклонение по ставке оплаты | (27 900) (неблагоприятное) |
| + | |
| отклонение по количеству часов работы | 3 900 (благоприятное). |

3 вопрос

- Выделение мест возникновения затрат и центров ответственности является основой для эффективного управления организацией.
- Существуют разные классификации и названия центров ответственности в зависимости от областей приложения. Мы рассмотрим сложившиеся подходы к построению системы управления затратами по центрам ответственности.

Под центром ответственности принято понимать структурное подразделение, осуществляющее хозяйственную деятельность, во главе которого стоит руководитель (менеджер), оказывающий непосредственное воздействие на результаты этой деятельности и несущий за них ответственность.

- В основе классификации центров ответственности лежит критерий хозяйственной ответственности руководителей, которая определяется широтой предоставленных им полномочий. Базой формирования центров ответственности является организационная структура управления организацией.

- **В зависимости от объема полномочий и обязанностей руководителя выделяют центры затрат, дохода, прибыли, капитальных вложений и инвестиций, контроля и управления и т. п. (рис. 1)**

Классификация центров ответственности

- По основным направлениям деятельности:
- Центр затрат
- Центр прибыли
- Центр дохода
- Центр инвестиций
- Центр контроля и управления

По задачам и функциям:

- Сопутствующие
- **Вспомогательные**
- Основные

- Рассмотрим центры хозяйственной ответственности по основным направлениям деятельности. Начнем с центра затрат, руководитель которого имеет наименьшие управленческие полномочия и несет наименьшую ответственность за полученные результаты.
- *Центр затрат* – это центр ответственности, руководитель которого контролирует затраты, но не контролирует прибыль и другие экономические показатели.

- Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом) или входить в ее состав как отдел (участок). В некоторых структурных подразделениях может быть два и более центра затрат. Основой выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций или функций.

- Система учета в центре затрат направлена только на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности.
- Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерить их либо невозможно, либо в этом нет необходимости.

- Другими словами, центр затрат – это структурное подразделение, в котором можно организовать нормирование, планирование и учет затрат в целях наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Менеджер центра отвечает за уровень затрат.

- *Центр доходов* – это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не за затраты. Деятельность руководителей подобных подразделений в системе управления затратами оценивается на основе полученной выручки или суммы внутренних доходов, поэтому задачей учета в этом случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

- Это не означает, что в подразделениях отсутствуют расходы, но затраты на их содержание несопоставимы с объемами доходов, которые они контролируют. Центр доходов обычно формируется в сбытовых подразделениях, ответственных за доходы от продаж по своим подразделениям или даже участкам рынка.

- Руководители центров доходов, как и центров затрат, могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например, за обеспечение конкуренции на тех рынках, где фирма занимает первую или вторую позиции по продажам. Некоторые центры доходов контролируют цены, ассортимент продукции и деятельность по стимулированию сбыта.

- *Центр прибыли* – это подразделение, руководитель которого отвечает за доходы и затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра служит размер получаемой прибыли.

- Поэтому учет должен давать информацию о стоимости затрат на входе в центр ответственности, о затратах внутри него, а также о конечных результатах деятельности подразделения на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управления затратами может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях в них включаются (полностью или частично) косвенные.

- *Центры капитальных вложений (инвестиций)* – подразделения организаций инвестиционно-строительной сферы, менеджеры которых контролируют не только затраты и доходы своих отделов, но и эффективность использования инвестируемых в них средств. Инвестиционный центр можно сравнить с самостоятельным бизнесом, как правило, он выделяется в строительных организациях с высокой степенью децентрализации.

- Руководители центров инвестиций (капитальных вложений) обладают наибольшими полномочиями в руководстве: им делегировано право принимать инвестиционные решения, т. е. распределять выделенные средства по проектам. Эти центры работают с бюджетом капитальных вложений или планом предполагаемых расходов на приобретение долгосрочных активов и средствами финансирования этих приобретений

- *Основная задача* центров ответственности – свести к минимуму вложения, необходимые для достижения заданного результата.

- Для обеспечения регулируемости уровня затрат важно планировать и учитывать только те затраты по центру, на которые может эффективно влиять его руководитель. Возможно разделение ответственности.

- Например, стоимость материалов зависит не только от их количества (за это отвечает начальник производственного цеха), но и от цены (ответственность лежит на работнике отдела снабжения).
- При выявлении отклонений фактических затрат от запланированных следует персонифицировать ответственность, так как лицо, не уполномоченное контролировать данные расходы, не может отвечать за их уровень.

- *Учет по центрам ответственности.*
Цель организации учета по ЦО состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (плана, утвержденного для ЦО) могли возлагаться на ответственное лицо.

- Последовательность действий по распределению затрат:
- - *первый этап*– выбор объекта учета затрат, под которым, как правило, понимается место возникновения затрат;
- - *второй этап*– отбор и аккумуляция затрат, относящихся к данному объекту учета затрат (например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы и т.д.);

- - *третий этап*– выбор метода перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

- ***Методы распределения***

непроизводственных затрат между производственными подразделениями:

- - **метод прямого распределения затрат**: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения.

- Метод применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения не оказывают услуг друг другу. Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения.

- В качестве базы могут выступать: процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных подразделений; доля выручки от реализации каждого производственного подразделения в общем объеме выручки предприятия.

- Выбор базы распределения – вопрос субъективный и определяется каждым предприятием самостоятельно. База распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода и является элементом учетной политики предприятия.

- - **метод пошагового распределения затрат** применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке

- - метод взаимного распределения
(двусторонний метод)
распределения затрат отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в том случае, если между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами.

ПРИМЕР.

| Объект учета | Сумма затрат, тыс. руб. |
|---------------------------------|-------------------------|
| Производственные подразделения: | |
| Цех 1 | 1200 |
| Цех 2 | 1000 |
| Обслуживающие подразделения: | |
| Столовая | 475 |
| Прачечная | 225 |
| Администрация предприятия | 900 |
| ВСЕГО затрат | 3800 |

Базовой единицей распределения затрат прачечной являются кг выстиранного белья: потребности столовой составляют 20 кг, цеха 1 – 60 кг, цеха 2 – 40 кг.

- **МЕТОД ПРЯМОГО РАСПРЕДЕЛЕНИЯ
ЗАТРАТ**

- **Затраты распределяются
пропорционально доле в выручке от
реализации**

| Показатели | Производственные подразделения | | Итого |
|--|--------------------------------|-------|-------|
| | Цех 1 | Цех 2 | |
| Прямые затраты, тыс. руб. | | | |
| Доля в выручке от реализации, % | 60 | 40 | 100 |
| Распределение административных затрат, тыс. руб. | | | |
| Распределение затрат столовой, тыс. руб. | | | |
| Распределение затрат прачечной, тыс. руб. | | | |
| ВСЕГО затрат после распределения | | | |

| Показатели | Производственные подразделения | | Итого |
|--|--------------------------------|-------------|-------------|
| | Цех 1 | Цех 2 | |
| Прямые затраты, тыс. руб. | 1200 | 1000 | 2200 |
| Доля в выручке от реализации, % | 60 | 40 | 100 |
| Распределение административных затрат, тыс. руб. | 540 | 360 | 900 |
| Распределение затрат столовой, тыс. руб. | 285 | 190 | 475 |
| Распределение затрат прачечной, тыс. руб. | 135 | 90 | 225 |
| ВСЕГО затрат после распределения | 2160 | 1640 | 3800 |

- **МЕТОД ПОШАГОВОГО
РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ**

- Шаг 1.

- Поскольку услуги администрации потребляются и производственными и непроизводственными подразделениями, то административные затраты подлежат распределению в первую очередь. База распределения административных затрат – количество работающих.

| Подразделение | Кол-во работающих | Затраты, тыс. руб. | Администрация | Промежуточный расчет | Прачечная | промежуточный расчет | Столовая | Общие затраты |
|---------------|-------------------|--------------------|---------------|----------------------|------------|----------------------|------------|---------------|
| Администрация | 10 | 900 | | | | | | |
| Прачечная | 5 | 225 | 75 | 300 | | | | |
| Столовая | 5 | 475 | 75 | 550 | 50 | 600 | | |
| Цех 1 | 20 | 1200 | 300 | 1500 | 150 | 1650 | 240 | 1890 |
| Цех 2 | 30 | 1000 | 450 | 1450 | 100 | 1550 | 360 | 1910 |
| Итого | 70 | 3800 | 900 | 3800 | 300 | 3800 | 600 | 3800 |

- Исходя из численности работающих в ЦО получаем соотношение 10:5:520:30, или 2:1:1:4:6. Затраты администрации (900 тыс. руб.) распределяются между остальными ЦО в соотношении 1:1:4:6 (всего частей 12).
- Данные распределения административных затрат заносятся в колонку 4. Далее затраты по оставшимся подразделениям суммируются, а результат заносится в колонку 5.
- **Шаг 2.** Распределяются затраты прачечной, поскольку прачечная оказывает услуги и производственным подразделениям и непроизводственному подразделению – столовой. Базовой единицей распределения затрат прачечной являются кг выстиранного белья: потребности столовой составляют 20 кг, цеха 1 – 60 кг, цеха 2 – 40 кг. При этом получаем соотношение 20:60:40 или 1:3:2 (всего частей 6).

- Шаг 3.

- Распределяются затраты столовой, которой необходимо обслужить в цехе 1 – 20 человек, в цехе 2 – 30 человек. Получаем соотношение 20:30 или 2:3 (всего частей 5).

- - **метод взаимного распределения (двусторонний метод) затрат** отражает **суть** производственных **отношений** между центрами ответственности. Он применяется в том случае, если между **непроизводственными** подразделениями **происходит** обмен **внутрифирменными** услугами.

- Для упрощения расчетов прачечную и столовую объединяем в одно подразделение – хозблок с совокупной суммой затрат = 225 (прачечная) + 475 (столовая) = 700 тыс. руб. Таким образом, администрация потребляет услуги хозблока и наоборот.

- Шаг 1.

- Определяется показатель, выступающий в роли базы распределения (прямые издержки) и определяется соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат (если рассматривается распределение административных затрат, то определяется доля каждого подразделения в суммарных затратах хозблока и производственных подразделений, которые составляют $3800 - 900 = 2900$;

- а если рассматривается распределение затрат хозблока, то определяется доля каждого подразделения в суммарных затратах администрации и производственных подразделений, которые составляют $3800 - 700 = 3100$).

| Центры, оказывающие услуги | Центры, потребляющие услуги | | | | Итого |
|--|-----------------------------|---------|-------|-------|-------|
| | Администрация | Хозблок | Цех 1 | Цех 2 | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Хозблок: | | | | | |
| - прямые затраты, тыс. руб. | 900 | - | 1200 | 1000 | 3100 |
| - доля прямых затрат в общей сумме, % | 29 | - | 38,7 | 32,3 | 100,0 |
| Администрация: | | | | | |
| - прямые затраты, тыс. руб. | - | 700 | 1200 | 1000 | 2900 |
| - доля прямых затрат в общей их сумме, % | - | 24,2 | 41,4 | 34,4 | 100,0 |

- Шаг 2. Рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг. Для этого составляется следующая система уравнений:

$$\begin{cases} K = 900 + 0,29A, \\ A = 700 + 0,242K \end{cases}$$

- где A – скорректированные затраты хозблока, K – скорректированные затраты администрации.
- Эта система уравнений решается методом подстановки:
- $K=900+0,29(700+0,242K)$;
- $K=900+203+0,07K$;
- $0,93K=1103$; $K=1186$ тыс. руб.
- Тогда $A=700+0,242 \times 1186=987$ тыс. руб.
- **Шаг 3.** Скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности

| Распределение затрат непроизводственных подразделений | Производственные ЦО | | Итого |
|---|----------------------------|----------------------------|-------------|
| | Цех 1 | Цех 2 | |
| Прямые затраты, тыс. руб. | 1200 | 1000 | 2200 |
| Административные затраты, тыс. руб. | $1186 \times 41,4\% = 491$ | $1186 \times 34,4\% = 408$ | |
| Затраты хозблока, тыс. руб. | $987 \times 38,7\% = 382$ | $987 \times 32,3\% = 319$ | |
| Всего распределено, тыс. руб. | $491 + 382 = 873$ | $408 + 319 = 727$ | 1600 |
| Итого затрат | 2073 | 1727 | 3800 |

4. вопрос. КОНТРОЛЛИНГ

- **Контроллинг – это совокупность методов стратегического управления, планирования, учёта, анализа и контроля, направленного на достижение целей. Контроллинг как система экономического управления широко применяется в экономически развитых странах.**

- **Контроллинг включает 2 аспекта:**
- **1) стратегический (направлен на внешнюю и внутреннюю среду и своей целью имеет обеспечение выживаемости организации);**
- **2) оперативный (направлен на достижение краткосрочных целей, целью является создание системы управления и достижение текущих целей).**

- **5 основных элементов контроллинга:**
- **1) установление целей (включает определение количественных и качественных целей и выбор критериев по которым оценивается степень достижения этих целей);**
- **2) планирование (участие в разработке методики планирования, координация деятельности разных подразделений в процессе планирования);**

3) оперативный управленческий учёт (он служит отражением всей финансово хозяйственной деятельности. Как элемент контроллинга отличается от бухгалтерского – управленческий учёт ориентирован на внутренних пользователей, руководители организации и подразделений, ориентирован на поддержку принятия управленческих решений, бухгалтерский учёт ориентирован на внешних пользователей.);

4) система информационных потоков (контроллинг является поставщиком информации необходимой для функционирования системы управления организации. На основании всей информационной системы контроллинга осуществляется контроль);

- **5) контроль (контроллинг выполняет определённые контрольные функции, но при этом природа контроля значительно изменяется, направлен на перспективу, будущее положение организации).**

| Ориентация концепции | Сущность и основные функции контроллинга в рамках данной концепции |
|---|---|
| На систему учета | Переориентация системы учета из прошлого в будущее, создание на базе учетных данных информационной системы поддержки управленческих решений, связанных с планированием и контролем деятельности предприятия |
| На управленческую информационную систему | Создание общей информационной системы управления. Разработка концепции единой информационной системы, ее внедрение, координация функционирования информационной системы, оптимизация информационных потоков. |

Ориентация концепции

Сущность и основные функции контроллинга в рамках данной концепции

На систему управления:

- 1 .с акцентом на планирование и контроль**
- 2. с акцентом на координацию**

- 1. Планирование и контроль деятельности структурных подразделений предприятия**
- 2. Координация деятельности системы управления предприятием**

Отличия системы управления затратами от контроллинга

| Характеристика системы | Система управления затратами | Контроллинг |
|---|---|--|
| Цель | Снижение затрат | Повышение качества принимаемых решений |
| Подсистемы Функции, обеспечивающие достижение цели | Функциональные области Функции управления | Функции управления Технологии управления и принятия решений |
| Исполнители и ресурсы | Труд, материалы, капитал, энергия, информация | Организационное, математическое и информационное обеспечение |
| Объекты | Центры и носители затрат | Система управления |
| Структура системы управления | Организационная структура | Структура моделей (мета модель) |
| Количественные характеристики | Значения экономических показателей | Значения критериев качества решений |
| Контролируемый фактор | Величина затрат | Степень согласованности моделей, |

Особенности функций управления

| Функции управления | Управление | Контроллинг |
|--------------------|--|--|
| Учет | Учет значений экономических показателей | Формирование словаря (тезауруса) понятий в рамках единого информационного пространства |
| Контроль | Контроль рассогласований значений экономических показателей | Выбор наиболее подходящих методов контроля, анализа и регулирования значений экономических показателей |
| Анализ | Анализ причины рассогласований, оценка влияния факторов | Использование моделей для оценки качества управления |
| Регулирование | Использование математических моделей для снижения рассогласований | Использование математических моделей для улучшения показателей качества принимаемых решений |
| Планирование | Использование математических моделей для планирования значений экономических | Планирование внедрения системы управления на предприятии |

