**Содержание**

Введение

1. Система бюджетирования

2. Контроль затрат в ходе принятия управленческих решений

3. Вычисление отклонений и анализ

3.1. Отклонения затрат прямых материалов

3.2. Отклонения прямых трудовых затрат

3.3. Отклонения общепроизводственных расходов

Выводы и предложения

Список использованных источников

**Введение**

Бюджеты – неотъемлемая часть нашей жизни, они постоянно сопровождают нас, прямо или косвенно, на работе и в частной жизни. Крупные организации или государственное учреждение обычно имеют тщательно разработанные и более или менее эффективно действующие системы бюджетов. Бюджеты представляют собой совокупность управленческих планов для организации в целом и отдельных ее подразделений в частности. Поскольку эффективное планирование жизненно важно для успешного достижения целей организации, понимание бюджетов как основного механизма планирования существенно не только для тех должностных лиц, которые несут ответственность за составление и исполнение бюджетов, но и для тех, чья деятельность определяется принятыми управленческими решениями.

Как отследить затраты и доходы на предприятии? Какой должна быть система учета, планирования, анализа и контроля, чтобы стать надежным инструментом для принятия верных управленческих решений? Как спрогнозировать сегодня, что будет с компанией завтра?…

Бюджетное управление - это система планирования, учета, контроля и анализа деятельности предприятия в финансовом выражении. Это система, которая ведется в формате бюджетов по центрам ответственности. Бюджет - это точный расчет всех ресурсов предприятия для достижения поставленных целей, мотивированный на их достижение персонал, оперативность и качество принимаемых управленческих решений.

Почему компании переходят на бюджетное управление?

В условиях жесткой конкуренции, руководители компаний задумываются о завтрашнем дне. Какими финансами будет располагать их организация в определенный период времени? Как оптимальнее использовать ресурсы? Как спланировать и распределить прибыль? Как сократить издержки? Эти и другие вопросы, связанные с управлением финансами компании решаются постановкой и автоматизацией системы бюджетного управления.

Для того, чтобы построить на предприятии систему бюджетного управления, необходимо заложить методологию управления финансами. Сначала прорабатываются и регламентируются структура центров финансового учета компании, структура бюджетов и другие важные методологические области. Первым шагом в нелегком пути построения системы бюджетирования может стать теоретическая и практическая подготовка специалистов предприятия по вопросам постановки и автоматизации бюджетирования. Для этих целей разработана специальная программа обучения.

Что же компания получает в итоге?

Финансовые потоки компании становятся для руководителя прозрачными. Вы имеете возможность определять приоритеты платежей; отслеживать и контролировать финансовые результаты деятельности компании в целом и по отдельным центрам финансовой ответственности; планировать движение денежных средств и движение товарно-материальных ценностей; планировать доходы и расходы компании; строить и оценивать внутренние показатели ликвидности и рентабельности компании и отдельных ее бизнесов. Компания получает возможность осмысленно двигаться к поставленным целям.

Все это доказывает актуальность выбранной темы исследования.

Целью данной курсовой работы является рассмотрение и раскрытие информации о контроле затрат и анализе отклонений в системе бюджетирования как база для принятия управленческих решений.

В соответствии с целью курсовой работы основными задачами являются:

- изучить систему бюджетирования;

- охарактеризовать контроль затрат в ходе принятия управленческих решений;

- описать вычисление отклонений и анализ;

- представить выводы и предложения по проделанной работе.

**1. Система бюджетирования**

Бюджетирование - это процесс планирования будущей деятельности предприятия, результаты которого оформляются системой бюджетов.

Обычно создание бюджетов осуществляется в рамках оперативного планирования. Исходя из стратегических целей фирмы, бюджеты решают задачи распределения экономических ресурсов, находящихся в распоряжении организации. Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным перспективам существования фирмы.[[1]](#footnote-1)

К числу основных задач бюджетирования относится следующее:

1. обеспечение текущего планирования;
2. обеспечения координации, кооперации и коммуникации подразделений предприятия;
3. обоснование затрат предприятия;
4. создание базы для оценки и контроля планов предприятия;
5. исполнение требований законов и контрактов.

Выгоды качественного составления бюджетов и контроля за их исполнением с излишком окупают затраты на их внедрение и разработку. Безусловно, очень многое зависит от специфики деятельности предприятия, но даже небольшим фирмам рекомендуется применение бюджетирования (например, в сокращенном варианте).

Внедрение бюджетирования на предприятии сталкивается с двумя группами проблем: методические проблемы и организационные. Как правило, самым трудным в бюджетировании является этап его внедрения на предприятие. Приватизированные предприятия получили в наследство огромный опыт составления документов, ненужных предприятию в рыночной экономике. Поэтому принципиально важным является решение высшего менеджмента о внедрении бюджетирования в новом реальном масштабе ценностей. И с этого момента по существу начинается серьезная работа, основные этапы которой состоят в следующем:

1. изучение внутренней и внешней документации предприятия, его структуры и взаимодействия подразделений, механизмов управленческого учета и т.д.;
2. поиск наименее болезненных путей вовлечения управленческой команды предприятия в процесс бюджетирования;
3. разработка плана внедрения бюджетирования (все дальнейшие действия будут определены планом внедрения);
4. пересмотр старых или разработка новых внутренних стандартов;
5. создание информационной базы для бюджетирования, предусматривающей разработку новых отчетов по подразделениям, приближенных к специфике деятельности предприятия;
6. создание новых или реорганизация старых подразделений для осуществления процесса бюджетирования;
7. разработка или приобретение программного обеспечения и его установка на внутренней сети предприятия;
8. обучение персонала.

Трудоемкий процесс внедрения системы бюджетирования может длиться месяцами и даже годами. Помимо временных затрат он требует наличия высококвалифицированных специалистов в области бюджетирования и компьютерной техники. Как правило, украинские предприятия не в силах самостоятельно провести эти работы, привлечение консалтинговой фирмы обходится дешевле и значительно надежней.

Теперь перейдем к процессу бюджетирования как таковому.

Бюджеты составляются как для структурных подразделений, так и для компании в целом. Бюджеты подразделений сводятся в единый бюджет предприятия называемый основным или головным. Американские финансовые менеджеры говорят Master Budget.

С точки зрения последовательности подготовки документов для составления основного бюджета выделяют две составных части бюджетирования, каждая из которых является законченным этапом планирования:

1. Подготовка операционного бюджета;
2. Подготовка финансового бюджета.

Перечень операционных бюджетов, как правило, исчерпывается следующим списком:

1. бюджет продаж;
2. бюджет производства;
3. бюджет производственных запасов;
4. бюджет прямых затрат на материалы;
5. бюджет производственных накладных расходов;
6. бюджет прямых затрат на оплату труда;
7. бюджет коммерческих расходов;
8. бюджет управленческих расходов;
9. прогнозный отчет о прибыли.

К числу финансовых бюджетов относятся:

1) инвестиционный бюджет;

2) бюджет денежных средств;

3) прогнозный баланс.

Последовательность формирования основного бюджета удобно представить в виде блок-схемы (рис. 1). Данная блок-схема не отражает всех возможных взаимосвязей между бюджетами, но описывает логическую последовательность процесса бюджетирования.

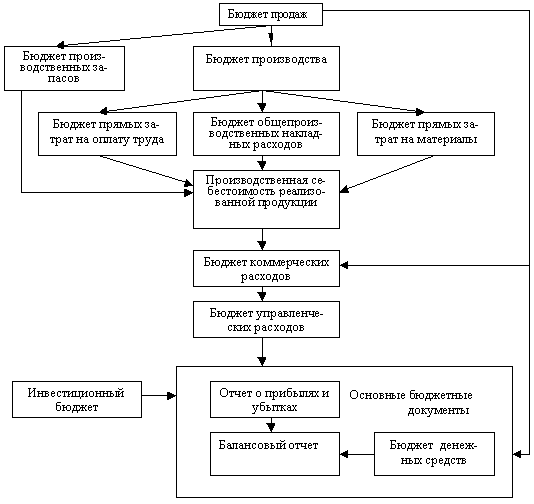


Рис. 1. Блок-схема формирования основного бюджета

Прежде, чем приступать к изучению методики подготовки основного бюджета, рассмотрим некоторые аспекты философии бюджетирования:

1. Бюджеты могут быть недостижимыми, если недостижимы поставленные маркетинговые и производственные цели.
2. Бюджеты могут быть неприемлемыми, если условия достижимости целей невыгодны для предприятия.
3. Эффективность принятых бюджетов оценивают в процессе диагностики состояния предприятия.
4. При составлении бюджетов следует опираться на документы, по форме и структуре приближенные к документам бухгалтерской отчетности.
5. Производить бюджетирование без применения вычислительных средств (локальной компьютерной сети) и соответствующего программного обеспечения невозможно в реальном масштабе времени и ценности.

Несколько слов в отношении временного характера бюджета. Традиционным считается разбиение года на 12 месяцев и составление всех бюджетных таблиц для каждого месяца в отдельности. Необходимо сознавать, что в этом случае целый месяц представляется одной точкой времени. Зачастую это не устраивает финансового менеджера, и он стремится производить дальнейшее более детальное бюджетирование с разбивкой месяца на недели или на декады. Такой случай можно считать идеальным. Главная проблема его практической реализации – это оперативное обеспечение процесса бюджетирования исходными данными. Практическая истина здесь очень проста: запрограммировать процесс планирования – это только часть задачи. Гораздо сложнее обеспечить информационную поддержку этому процессу в реальном масштабе времени.[[2]](#footnote-2)

В дальнейшем последовательно дадим краткую характеристику каждому из частных бюджетов в общей системе процесса бюджетирования.

**2. Контроль затрат в ходе принятия управленческих решений**

Принятие управленческих решений, определяющих потребление ресурсов, предполагает осуществление тщательной контрольно-аналитической оценки издержек производства. Она должна проводиться на всех стадиях осуществления управленческих решений и охватывать все их виды (оперативные, тактические, стратегические). При этом по мере роста уровня управленческого решения роль аналитических исследований в установлении полноты его реализации и оптимизации издержек на предстоящий период будет усиливаться. Но независимо от статуса управленческого решения указанные исследования необходимо проводить с применением самых разнообразных методик анализа затрат, что позволит существенно расширить спектр аналитической информации, используемой в управлении издержками производства. Такой подход к постановке анализа затрат и связанных с ним явлений будет способствовать повышению качества принимаемых решений и улучшению оценки усилий менеджеров хозяйствующего субъекта по их выполнению.

Каждому этапу контроля управленческих решений, касающихся потребления ресурсов, соответствует своеобразный порядок анализа затрат. На предварительной стадии контроля управленческого решения его сущность в условиях рынка заключается в изучении поведения издержек производства в истекших периодах и определении их наиболее оптимальной величины, способной обеспечить высокую рентабельность работы предприятия в предстоящем периоде. Для выполнения указанной задачи проводится целый комплекс расчетов, масштабы которых возрастают по мере увеличения времени действия предполагаемого к принятию решения. Важное значение для оптимизации затрат и обеспечения высокого уровня эффективности производства в краткосрочном периоде имеет правильное определение ассортимента выпускаемой продукции и решение вопроса о целесообразности изготовления комплектующих изделий на самом предприятии. Первое из указанных направлений анализа предусматривает расчет себестоимости, предполагаемых к выпуску изделий, и определение их рентабельности. В случае обнаружения не рентабельной продукции менеджеры предприятия могут принять решение об отказе от ее производства. Однако, как отмечается в специальной литературе [1], это решение может оказаться не оправданным. Дело в том, что для переориентации предприятия на более рентабельные изделия нужна соответствующая конъюнктура рынка, наличие надлежащих мощностей и производственных ресурсов. Исключение из производственной программы нерентабельной продукции и снижение общего объема производства приведет, за счет перераспределения постоянных расходов на более рентабельные изделия, к снижению получаемой предприятием прибыли.

При наличии надлежащей конъюнктуры рынка и возможности маневрировать загрузкой производственных мощностей перед менеджерами может возникнуть вопрос об оптимизации ассортимента выпускаемой продукции. По результатам общей оценки показателей, характеризующих эффективность изготовления отдельных видов продукции, может сложиться впечатление о необходимости ориентации производства на более рентабельные изделия. Необходим анализ вариантов производственной программы с расчетом маржинального дохода на единицу продукции.

При этом принимают во внимание необходимость полной загрузки производственных мощностей для эффективного их использования. Также следует учитывать, что сокращение ассортимента выпускаемой продукции или полный переход на выпуск одного изделия будет не правильным, поскольку предприятие в случае резкого падения спроса на данный вид продукции рискует оказаться в неблагоприятной ситуации.

Управленческие решения стратегического характера, которые, как правило, принимаются на длительный период, в большинстве случаев связаны с осуществлением капитальных вложений. Эти решения предполагают техническое обновление производства, реструктуризацию бизнеса, диверсификацию продукции и т.п. Посредством их реализации предприятие стремиться к повышению эффективности производства за счет улучшения его организации, совершенствования технологии изготовления продукции, освоения выпуска более качественных и разнообразных изделий и т.д. Успешное достижение цели во многом зависит от правильности выбора варианта управленческих решений по капиталовложениям. Данное обстоятельство определяет необходимость проведения сравнительного анализа вариантов капиталовложений и оценку финансовых возможностей предприятия по их реализации. В процессе выполнения анализа инвестиционных проектов изучается влияние издержек на доходность производства и ведется поиск путей увеличения прибыли при одновременном снижении расхода ресурсов. Особо пристальное внимание в ходе его осуществления должно уделяться оценке вариантов капиталовложений по уровню вмененных издержек, представляющих собой доход, получаемый по наиболее ценным бумагам или депозитным вкладам в банке. Предпочтительнее представляется инвестиционный проект, имеющий по отношению к названным издержкам большую норму прибыли.[[3]](#footnote-3)

Для оценки инвестиционных проектов может быть использован также метод капитализированной стоимости, характеризующий доход предприятия по тому или иному варианту инвестирования средств с учетом процента на капитал при его альтернативном использовании (хранение средств в банке, приобретение ценных бумаг и т.п.).

В процессе текущего контроля издержек производства главной задачей анализа затрат является определение наиболее благоприятных условий для рационального расходования ресурсов в процессе выполнения управленческих решений. Аналитические исследования в рассматриваемой ситуации базируются на использовании информации, характеризующей процесс потребления ресурсов и связанные с ним явления за непродолжительные периоды времени (квартал, месяц, декада и т.д.). В общих чертах сущность анализа затрат, осуществляемого в ходе текущего контроля, заключается в сопоставлении фактических затрат с плановыми показателями, в том случае если планирование издержек осуществляется с разбивкой по кварталам и месяцам, выявлении отклонений от норм расхода ресурсов и поиске резервов их экономии, которые могут быть реализованы в сжатые сроки.

Особо ценной для текущего контроля выполнения управленческих решений, проводимого по окончании месяца или квартала, представляется информация, полученная по результатам анализа отклонений от норм в системе «стандарт-кост». На предприятиях пищевой промышленности это касается в первую очередь информации об отклонениях в части основных материальных и трудовых затрат, занимающих в себестоимости их продукции наибольший удельный вес. Анализ отклонений от норм по названным издержкам в системе «стандарт-кост» ведется раздельно по количественному и ценовому факторам. По основным материальным затратам отклонения выявляются по причине не рационального использования данного вида расходуемых ресурсов и в связи с изменением цен. Применительно к расходам на оплату труда отклонения рассчитываются и анализируются отдельно по производительности труда и тарифу заработной платы. Для определения величины отклонений по указанным причинам в рассматриваемой ситуации используются следующие формулы.

1. Отклонения по использованию материальных ресурсов (Ми):



(1)



где Мi - фактическое количество израсходованных материальных ресурсов;

Мiн - количество израсходованных материальных ресурсов по норме;

Цн - нормативная цена материальных ресурсов.

1. Структура заготовленного и закупленного молочного сырья ΔМс:

(2)



где Мiф, Мф – фактическое количество закупленного или заготовленного молока в пересчете на молоко базисной жирности или фактический расход сырья i-го вида;

Уi – плановый удельный вес i-го сырья (молока, сливок, творога) в общей сумме заготовленного или закупленного;

Цi – плановая цена единицы (1т) i-го сырья.

3. Отклонение стоимости сырья при изменении рецептуры ΔМр:

(3)



где Сiф, Сiн – расход сырья по фактически использованным и плановым рецептурам на фактический выпуск продукции; Пф – фактический выпуск продукции.

4. Отклонения по цене материальных ресурсов (Мц):



(4)



где Цiф, Цiп - фактическая и плановая цена сырья или отходов i-го вида.

5. Исключаемые отходы ΔМо:

(5)



(6)



где Оiф, Оiн – количество исключаемых отходов по нормам на фактический выпуск и фактическое количество отходов.

6. Отклонения по производительности труда (Зп):



(7)



где Фв - фактически отработанное время в часах;

Нв - нормативное время в часах на фактический выпуск продукции;

Тн - нормативная почасовая тарифная ставка заработной платы.

7. Отклонения по тарифной ставке заработной платы (Зт):



(8)



где Тф - фактическая почасовая тарифная ставка заработной платы.

Отрицательные отклонения, рассчитанные с помощью приведенных формул, с целью установления путей их устранения подвергаются в ходе дальнейшего анализа более тщательному исследованию. По его результатам выявляются недостатки в работе предприятия, вызвавшие их появление, и намечается система мер по обеспечению рационального расходования ресурсов в оставшийся до окончания планового периода отрезок времени. Ответственность за их реализацию возлагается на руководителей подразделений, виновных в перерасходе ресурсов.

В системе нормативного учета и контроля затрат информация об отклонениях от норм анализируется в оперативном порядке, то есть за наиболее короткие периоды времени (смена, сутки, неделя). Изучению в данном случае подвергаются отклонения, выявленные с помощью первичных документов. Порядок проведения их аналитических исследований зависит от назначения затрат и вида расходуемых ресурсов.

Отклонения, вызванные заменой материалов, анализируются по каждому фиксирующему их первичному документу и в целом по всей совокупности такого рода отклонений за смену или более продолжительный период, в разрезе подразделений предприятия, центров и носителей затрат. Главным виновником возникновения отклонений по замене является, как правило, отдел материально-технического снабжения, поэтому их оперативное выявление служит важным условием быстрого устранения недостатков в его работе и, соответственно, обеспечения экономного расходования ресурсов предприятия в дальнейшем.[[4]](#footnote-4)

Расход материалов сверх лимита полностью обусловлен их нерациональным использованием в процессе производства. В связи с этим всякий отпуск материала, превышающий лимит, в ходе анализа рассматривается как отклонение от норм, вызванное действием количественного фактора.

Особо пристальное внимание при анализе отклонений, отражаемых в первичных документах в качестве сверхлимитного расхода материалов, уделяется углубленному исследованию причин и виновников их возникновения. Для этого внимательно изучается информация, характеризующая состояние трудовой и технологической дисциплины, степень изношенности оборудования, правильность оформления технической документации и т.д. Своевременное обнаружение и устранение негативных явлений, ведущих к перерасходу материалов, служит одним из основных условий их наиболее рационального использования в производстве.

Основой анализа отклонений от норм расхода заработной платы производственных рабочих в системе нормативного учета выступает первичная информация, содержащаяся в листках на доплату и нарядах на дополнительную работу. Отклонения, установленные с помощью первого из указанных документов, происходят в основном в результате применения повышенных расценок. Для снижения их величины изучаются причины сверхурочной работы, нарушения нормальных условий труда, работы по совместительству и т.д. По результатам этих исследований должны приниматься оперативные меры по улучшению организации производства и труда.

Выполнение операций, не предусмотренных действующей технологией, свидетельствует о нерациональном использовании рабочего времени. Поэтому отклонения, оформленные с помощью наряда на дополнительные работы, являются следствием негативного влияния прежде всего количественного фактора. Для определения путей уменьшения его отрицательного воздействия на экономичность расходования фонда заработной платы в процессе анализа устанавливаются: качество наладки оборудования и его ремонта; уровень квалификации рабочих; обеспеченность предприятия материалами, предусмотренными технологией производства и т.д.

Пристальное внимание при осуществлении текущего контроля затрат необходимо уделять анализу расходов на обслуживание производства и управление. В системе «стандарт-кост» он производится путем анализа отклонений фактической величины этих расходов от их сметы за месяц или квартал. При этом особое внимание уделяется изучению отклонений по переменной части расходов на обслуживание производства и управление, пересчитываемым для придания результатам анализа большей достоверности на достигнутый уровень производства. Исследование ведется по каждому отдельно взятому направлению расхода ресурсов на обслуживание производства и управление и видам затрат. В системе нормативного учета и контроля затрат эти исследования, при наличии соответствующих норм расхода ресурсов и надлежащей организации первичного учета издержек производства, осуществляются в оперативном порядке.

Оценка затрат, производимая в ходе последующего контроля управленческих решений, предполагает установление степени их выполнения и поиск резервов снижения издержек в предстоящих периодах. С этой целью делаются самые разнообразные аналитические расчеты. Однако их общую основу составляет сопоставление фактической и плановой информации, характеризующей потребление ресурсов. Такого рода расчеты выполняются как по статическому, так и по гибкому бюджетам. Первый из названных видов бюджета ориентирован на изначально фиксированный объем реализации продукции и соответствующую ему плановую величину расходов и прибыли. В связи с этим сопоставление фактических данных с показателями статического бюджета не позволяет получить полного представления о степени его реализации исходя из реального уровня деловой активности хозяйствующего субъекта. Для устранения отмеченного несоответствия формируется гибкий бюджет и производится оценка обоснованности фактических затрат и степени достижения желаемого финансового результата применительно к плановым показателям пересчитанным на реальный объем реализации продукции. [[5]](#footnote-5)

В ходе дальнейшего анализа выполнения гибкого бюджета изучается влияние на отклонения фактических показателей от плановых изменения цен и объема используемых ресурсов. По результатам анализа дается заключение об эффективности работы предприятия в истекшем периоде и определяются пути реализации резервов улучшения использования, имеющихся у него ресурсов.

Одним из важнейших направлений аналитических исследований, проводимых в ходе последующего контроля управленческих решений, выступает анализ затрат на рубль товарной продукции. Посредством этого анализа выявляется отклонение фактического значения указанного показателя от планового и устанавливается влияние отдельных факторов на его возникновение. Экономическое значение данного показателя, проявляющееся в планировании издержек, заключается в определении в складывающихся условиях наиболее оптимальной величины затрат на один рубль, предназначенной для реализации продукции. По мере снижения величины указанного показателя будет происходить рост получаемой предприятием прибыли и повышаться эффективность его работы.

Выполнение плана по рассматриваемому показателю зависит от множества различных факторов. Основными из них являются: изменение объема продукции за счет структурных сдвигов; изменение себестоимости продукции за счет соблюдения или не соблюдения режима экономии; изменение объема продукции за счет пересмотра цен.

На стадии, предшествующей принятию управленческого решения, посредством анализа затрат выполняется задача выбора его наилучшего варианта, позволяющего потреблять ресурсы предприятия наиболее рационально. С этой целью устанавливается вероятное в предстоящем периоде соотношение объема производства, затрат и прибыли, выбирается ассортимент продукции, обеспечивающий наивысшую эффективность производства, определяются направления инвестирования средств и т.д. Посредством этих исследований формируется стратегия и тактика развития предприятия, призванная способствовать повышению эффективности производства и, соответственно, укреплению позиций хозяйствующего субъекта на рынке.

**3. Вычисление отклонений и анализ**

Анализ фактически достигнутых результатов может прово­диться сравнением фактических данных и бюджетных или нормативных данных. Так как бюджетные данные о затратах, как правило являются менее точными, чем нормативные, то в дальнейшем изложении для оценки деятельности мы будем использовать нормативные затраты.

Первым шагом в оценке деятельности организации является выявление отклонений. Определение отклонений помогает выявить области эффективности или неэффективности всей деятель­ности или отдельных областей и функций организации. Помимо определения суммы отклонения, важно выяснить причину этого отклонения. Когда причина известна, управляющий может пред­принять соответствующие действия для корректировки проблемы.

Нормативные затраты – это планируемый уровень затрат, который показывает, какими должны быть затраты. Следовательно если фактические затрата выше нормативных, то такое отклонение считается неблагоприятным, в противном случае отклонение будет благоприятным.

Вообще говоря, благоприятным считается отклонение, оказывающее положительный эффект на операционную прибыль, то есть увеличивающее прибыль. Соответственно, неблагоприятное отклонение – это отклонение, оказывающее отрицательный эффект на операционную прибыть. Если фактические доходы превышают запланированный их уровень, отклонение является благоприят­ным, в противном случае — неблагоприятным. По отклонениям показателей затрат ситуация обратная.[[6]](#footnote-6)

Анализ отклонений может использоваться выборочно. Мно­гие компании являются такими большими, что просто невозможно рассмотреть все области деятельности в деталях. Практика, когда изучаются только области необычных продуктов или необычно плохие или хорошие результаты деятельности, называется управлением, но отклонениям (management by exception). Согласно этой системе анализируются только отклонения, превышающие опреде­ленный лимит, который устанавливается руководством, например, ±4%.

Отклонения можно вычислять для целых категорий таких, как общие производственные затраты, затраты прямых материалов или другого элемента производственных затрат, для любых групп внутри категорий, для каждой статьи затрат

Все отклонения аналитики подразделяют на гри вида-

1 Отклонения затрат прямых материалов

2 Отклонения прямых трудовых затрат

3 Отклонения общепроизводственных расходов

**3.1 Отклонения затрат прямых материалов**

Общее отклонение затрат прямых материалов (total direct materials cost variance) определяется как разница между фактическими и нормативными затратами прямых материалов

(1) Общее отклонение затрат прямых материалов = фактиче­ское количество х фактическая цена - нормативное количество х нормативная цена.

Общее отклонение может быть разложено на две части, от­клонение по цене и отклонение по использованию (по количеству) прямых материалов.

(2) Отклонение по цене прямых материалов (direct materials price variance) = (фактическая цена — нормативная цена) х фактическое количество

(3) Отклонение по использованию прямых материалов (direct materials quantity variance) = (фактическое количество - норма­тивное количество) х нормативная цена

Если все вычисления правильны, то справедливо:

(1) = (2) + (3)

Обычно, агент по закупкам несет ответственность за откло­нение по цене, супервизоры производственных цехов отвечают за отклонение по использованию. В некоторых случаях, однако, более дешевые материалы имеют такое плохое качество, что в результате ожидаемые нормы отходов существенно превышаются, создавая при этом неблагоприятное отклонение по использованию материалов.

Таким образом, неблагоприятное отклонение по использо­ванию прямых материалов может существенно перекрыть благо­приятное отклонение по цене. Другими словами, покупка более дешевого сырья и материалов не всегда расценивается как по­ложительное достижение, и, следовательно, каждая конкретная ситуация должна оцениваться соответственно определенным об­стоятельствам.

**3.2 Отклонения прямых трудовых затрат**

Общее отклонение прямых трудовых затрат (total direct labor cost variance) определяется как разница между фактическими затратами труда и нормативными затратами труда на произведен­ные единицы продукции за исключением брака (как окончательного, так и исправимого).

Общее отклонение прямых трудовых затрат = фактические часы х фактическая ставка оплаты — нормативные часы х нормативная ставка оплаты труда.

Для оценки выполнения плана руководство должно знать, какая часть общего отклонения вызвана изменением затрат рабо­чего времени, а какая часть — изменением ставок оплаты труда.

Отклонение по ставке оплаты прямого труда (direct labour rate variance) = (фактическая ставка - нормативная ставка) х фактические часы.

Отклонение по производительности прямого труда (direct labor efficiency variance) = (фактические часы - нормативные часы) х нормативная ставка оплаты труда.

Очевидно, что общее отклонение равно сумме двух его составляющих отклонений

За отклонения по ставке оплаты труда обычно ответственность несёт отдел кадров Это отклонение возникает, когда нани­мается работник с оплатой выше или ниже, чем предполагалось в плане, или определенные работы выполняются более высоко (или менее) оплачиваемым работником.

За отклонение по производительности труда отвечают цеховые контролеры. Неблагоприятное отклонение по производитель­ности может произойти, если неопытному, ниже оплачиваемому работнику поручается работа, требующая большей квалификации Руководство должно анализировать каждую ситуацию в соответ­ствии со сложившимися обстоятельствами.

**3.3 Отклонения общепроизводственных расходов**

Контроль общепроизводственных расходов представляет собой значительно более трудную задачу, чем контроль над прямыми затратами, так как ответственность за многие общепроизводственные расходы часто трудно кому-либо приписать однозначно. Большинство постоянных таких расходов не могут быть проконтролированы менеджерами конкретных под разделений. Но если переменные общепроизводственные расходы могут быть привязаны к операционным подразделениям, определённый контроль становится возможным.[[7]](#footnote-7)

Анализ отклонений общепроизводственных расходов отлича­ется по уровню сложности. Сначала вычисляется общее отклонение общепроизводственных расходов (total overhead variance), которое определяется как разница между фактическими ОПР, имевши­ми место, и нормативными ОПР, начисленными (отнесенными на производимую продукцию) с использованием коэффициен­тов переменных и постоянных ОПР. Затем общее отклонение подразделяют на две части: контролируемое отклонение ОПР и отклонение ОПР по объему. Ввиду сложности этих новых понятий параллельно с формулами приведем пример цифровых расчетов.

Предположим, что компания планировала нормативные пе­ременные ОПР в размере $5.75 на один час прямого труда плюс постоянные ОПР за месяц в размере $1,300 (формула гибкого бюд­жета). Нормальная мощность составляет 400 часов прямого труда за месяц. В этом месяце фактически понесенные ОПР составили $4,100.

Прежде чем находить отклонения ОПР необходимо вычи­слить общий нормативный коэффициент ОПР, который состоит из двух частей. Первая часть — это нормативный коэффициент переменных ОПР, он равен $5.75 на час прямого труда. Вторая часть — нормативный коэффициент постоянных ОПР который находится делением планируемых постоянных ОПР ($1,300) на нормальную мощность (400 часов). В результате получаем $3.25 на час прямого труда ($1,300 : 400 часов). Таким образом, общий нормативный коэффициент ОПР будет равен $9.00 на один час прямого труда ($5.75 + $3.25).

Общее отклонение ОПР (total overhead variance) вычисляется следующим образом:

Фактически понесенные ОПР $4,100

Минус нормативные ОПР,

отнесенные на производимую

продукцию (за исключением

брака)

$9.00/час х (180 стульев х 2.4 3,888часа/стул)\*

Общее отклонение ОПР $ 212 (Н)\*\*

\*) в течение этого месяца компания произвела 180 стульев; на каждый стул по нормативу затрачивается 2.4 часа прямых трудозатрат.

\*\*) Буква Н в скобках означает, что это отклонение неблагопри­ятное. Для благоприятных отклонении будем использовать букву Б.

Полученное общее отклонение может быть разделено на две составляющие

Контролируемое отклонение ОПР представляет собой разницу между фактически понесенными ОПР и бюджетными ОПР в расчете на достигнутый уровень про­изводства. Другими словами, сравниваются фактические и бюд­жетные (запланированные) ОПР для одного уровня производства, что позволяет оценить результаты деятельности подразделений и конкретных менеджеров, не зависящие от изменения уровня производства.

Таким образом, контролируемое отклонение ОПР в нашем примере рассчитывается следующим образом:

Фактически понесенные ОПР $4,100

Минус планируемые ОПР (гибкий

бюджет) для 180 стульев:

Переменные ОПР (180 стульев х 2.4

часа/стул) х $5 75/час $2,484

Постоянные ОПР 1,300

Итого планируемые ОПР 3,784

Контролируемое отклонение ОПР $ 316(Н)

В нашем примере, контролируемое отклонение ОПР не­благоприятное, так как фактически компания понесла большие затраты, чем запланировала.

Отклонение ОПР по объему (overhead volume variance) опреде­ляется как разница между бюджетными ОПР в расчете на достигнутый уровень производства и ОПР, отнесенными на производимую продукцию по нормативным коэффициентам для переменных и постоянных ОПР.

Планируемые ОПР

(см. Вычисление выше) $3,784

Минус начисленные ОПР

(отнесенные на продукцию)

(180 стульев х 2.4 часа/стул) х $9.00 час 3,888

Отклонение ОПР по объему $ 104 (Б)

Отклонение ОПР по объему является благоприятным, так как на гамом деле было произведено стульев больше, чем предполагает нормальная мощность (400 час. : 2 4 час. /стул я 167 стульев).

Проверив вычисления, мы видим, что два отклонения в сумме равны общему отклонению ОПР.

|  |  |
| --- | --- |
| Контролируемое отклонение ОПР | $316 (Н) |
| Отклонение ОПР по объему | 104 (Б) |
| Общее отклонение ОПР | $212 (Н) |

\*) Нормативные часы (на достигнутый уровень производства) находятся умножением количества произведенных единиц (без брака) на нормативное время, требуемое для производ­ства единицы продукции: 180 стульев х 2.4 часа/на один стул = 432 нормативных часа.

**Выводы и предложения**

Таким образом, перед промышленными предприятиями стоят достаточно серьезные задачи и для успешной их реализации необходимо иметь рационально организованный управленческий анализ, который имеет важное значение для обоснования мероприятий по оптимизации себестоимости продукции. Это будет обеспечено за счет надлежащего учета и контроля над процессами заготовки и переработки сырья и за счет функций управления

Вершиной мастерства деятельности финансового менеджера является применение современных методов финансового планирования и контроля, которые в последнее время принято определять с помощью термина “Бюджетирование”. Бюджетирование подразделяется на краткосрочное, или текущее, которое охватывает период, не превосходящий один год, и капитальное, которое часто называют инвестиционным. В рамках текущего бюджетирования рассматривается задача оценки и планирования всех, входных и выходных, денежных потоков, как результат деятельности компании в краткосрочном периоде времени – месяц, квартал, год. При этом каждый из указанных промежутков разбивается на менее продолжительные периоды, например, год разбивается на 12 месяцев. Основная цель такого планирования состоит в том, чтобы оценить нехватку денежных ресурсов и предусмотреть пути дополнительного финансирования. Бюджетирование является вторым шагом в сложной проблеме планирования деятельности предприятия, после анализа безубыточности и целевого планирования прибыли.

В целях принятия эффективных управленческих решений важной составляющей управленческого анализа является структурный анализ затрат по элементам. Он, как правило, проводится систематически в течение года в целях выявления внутрипроизводственных резервов снижения затрат.

Таким образом, перед промышленными предприятиями стоят достаточно серьезные задачи и для успешной их реализации необходимо иметь рационально организованный управленческий анализ, который имеет важное значение для обоснования мероприятий по оптимизации себестоимости продукции. Это будет обеспечено за счет надлежащего учета и контроля над процессами заготовки и переработки сырья и за счет функций управления, направленных на контролирование расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

**Список использованных источников**

1. Керимов В.Э. Управленческий учёт. –М., 2003.
2. Управленческий учёт. Николаева О.Е., Жишкова Т.В. –М., 1997.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт. –М., 2002.
4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт. –М., 2003.
5. Карпова Т.П. Управленческий учёт. –М., 2004.
6. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта. –М., 2003.
7. Нидлз Б., Анднрсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер, с англ. /Под ред. Я.В.Соколова. - М., 1994.
8. Воронин В. Как наладить управленческий учёт // БОСС – 2000 - №11.
9. Керимов В.Э Управленческий учёт и проблемы классификации затрат // Менеджмент России и за рубежом – 2002 - №3, №1.
10. Агальцева М.К. Особенности экономического анализа в управленческом аудите производственных затрат // Экономический анализ – 2005 - №17.
11. Попова Л.В., Маслова И.А. Процедура внутрипроизводственного учёта затрат и управления себестоимостью // Финансовый менеджмент – 2004 - №1.
12. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. и др. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С.Безруких. - М., 1994.
13. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. - М., 1994.

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт. –М., 2003, с. 456 [↑](#footnote-ref-1)
2. Карпова Т.П. Управленческий учёт. –М., 2004, с 280 [↑](#footnote-ref-2)
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. - М., 1994, с. 182 [↑](#footnote-ref-3)
4. Керимов В.Э. Управленческий учёт. –М., 2003, с.307 [↑](#footnote-ref-4)
5. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта. –М., 2003, с. 132 [↑](#footnote-ref-5)
6. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. и др. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С.Безруких. - М., 1994, с. 230 [↑](#footnote-ref-6)
7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт. –М., 2002, с. 49 [↑](#footnote-ref-7)