Министерство образования и науки Украины

Севастопольскийнациональный технический университет

КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА

по дисциплине «УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

вариант № 20, 31

Севастополь

2009

**1. Центры ответственности, понятие и классификация**

**1.1 Понятие «центр ответственности»**

Понятие «центр ответственности» является ключевым в управленческом учете по центрам ответственности. Концепция центров ответственности (ЦО), впервые сформированная Джоном А. Хиггинсом в середине прошлого века, предполагает определение степени ответственности конкретных лиц за финансовые результаты своей работы.

По сути, центр ответственности (ЦО) - это структурное подразделение или иная организационная единица, менеджер которой контролирует определенный, вверенный ему финансовый показатель: доходы, затраты, прибыль (соотношение доходов и затрат), уровень инвестиций.

В конечном итоге, центром прибыли компании всегда оказывается генеральный директор. А центрами инвестирования чаще всего являются учредители или акционеры компании, которые принимают решение о привлечении дополнительных ресурсов или распоряжении прибылью.

Смысл же введения центров ответственности - децентрализация контроля и управления затратами компании по отклонениям от планируемых финансовых показателей. Поэтому, во-первых, определение центров ответственности зачастую предшествует разработке системы бюджетов предприятия. Ведь для контроля за плановыми показателями необходим контроль за фактическим исполнением плана. Кстати, следует помнить, что при составлении бюджетов в рамках разработки системы бюджетирования предприятия принципиальным является то, что направление данного процесса противоположно реальному течению основных бизнес-процессов. Так, если текущий бизнес начинается с поставок и заканчивается продажами, то бюджетирование начинается с продаж, затем переходит на производство и заканчивается поставками. Во-вторых, выделение центров ответственности нередко становится базой для материального стимулирования персонала. Поскольку именно от людей зависит, будут ли фактические показатели соответствовать плановым.

То есть в основе распределения "ролей" в компании между центрами ответственности лежат, в первую очередь, пресловутые показатели отчета о прибыли и убытках. Поэтому обычно центрами доходов становятся подразделения, занимающиеся реализацией продуктов/услуг. В то же время в качестве центров затрат могут выступать все подразделения, где возникают затраты. Статус центров прибыли, как правило, присваивается отдельным организационным единицам, таким как филиал, направление или отдельный бизнес многопрофильной компании. В центрах прибыли менеджеры и другие сотрудники самостоятельно контролируют как доходы, так и расходы на продукт/услугу, а также расходы на содержание своего ЦО.

«В компании с несколькими направлениями деятельности или в холдинговой структуре введение учета по ЦО предполагает, прежде всего, необходимость создания единой финансовой структуры бизнеса, - говорит Николай Лысенко, управляющий партнер, директор по бизнес-консалтингу компании BML Consulting (г. Киев; юридические услуги и бизнес-консультирование; с 2003 г., 20 чел.). - Это позволяет рассматривать компанию не как «общий котел», а как совокупность нескольких направлений деятельности со своей рентабельностью и своим ответственным за финансовый результат руководителем».

При этом между финансовой и организационной структурами может и не быть прямой взаимосвязи, потому что перед ними стоят различные задачи. Организационная (юридическая) структура предназначена для управления правами собственности и активами, а также для оптимизации налогообложения. Финансовая же структура, которая представляет собой систему ЦО, подразумевает оценку рентабельности и эффективности управления, что требует закрепления определенных показателей ответственности за подразделением, направлением бизнеса или группой продукции (скажем, отдельным брендом). То есть закрепления тех финансовых показателей, на которые люди, руководящие данным объектом, могут влиять

**1.2 Центры финансовой ответственности и их ключевые показатели**

Формирование финансовой структуры предприятия, а именно выделение центров финансовой ответственности (ЦФО), - первый шаг на пути к созданию системы бюджетирования. Каждое подразделение компании вносит свой вклад в конечный финансовый результат компании (в виде привлечения дохода или осуществления расходов) и должно нести ответственность за свои действия: осуществлять планировать, отчитываться по результатам. Именно на делегировании ответственности и построен процесс бюджетирования.

Преимущества перехода к управлению по ЦФО очевидны. Разделяя ответственность между подразделениями, мы определяем, кто и за что на предприятии реально отвечает, получаем возможность оценить результаты и оперативно скоординировать действия подразделений, создать грамотную систему мотивации сотрудников для выполнения поставленных задач. Внимание руководителя подразделения концентрируется на показателях работы вверенного ему центра, повышается оперативность и обоснованность принятия управленческих решений. У высшего руководства, наоборот, высвобождается время для выполнения стратегических задач.

Рассмотрим основные типы ЦФО более подробно:

Центр доходов - структурное подразделение, ответственное за сбытовую деятельность компании. Ее эффективность определяется максимизацией доходов компании в рамках выделенных для этих целей ресурсов. Может возникнуть вопрос, а не является ли подразделение, ответственное за сбыт, центром затрат на реализацию продукции (рекламные акции, заработная плата менеджеров по продажам и т. д.)? Безусловно, можно определить сбытовое подразделение и как центр затрат, но, учитывая незначительную их долю в сравнении с суммой доходов (являющихся доходами всего предприятия) будем именовать его все же как центр доходов. Инструментами бюджетного управления для данного типа ЦФО выступают Бюджет продаж и Смета сбытовых расходов (назначение, структура данных документов и порядок работы с ними будут рассмотрены в следующих публикациях).

Центр затрат - структурное подразделение, ответственное за выполнение определенного объема работ (производственного задания) в рамках выделенных на эти цели ресурсов. К данному типу ЦФО относится, как правило, большинство подразделений компании. В первую очередь производственные (цеха основного и вспомогательного производств, сервисные подразделения). При этом у центра затрат могут быть и доходы (например, выручка от реализации транспортным подразделением услуг на сторону), но если величина их незначительна, а оказание данных услуг не является основным бизнесом компании, ЦФО определяется как центр затрат. Инструментами бюджетного управления для данного типа ЦФО выступают Бюджет производства (производственная программа) и Бюджет затрат (или Смета затрат). Как разновидность центров затрат могут выделяться центры закупок и центры управленческих расходов.

Центр закупок - это разновидность центра затрат, он несет ответственность за своевременное и в полном объеме снабжение предприятия необходимыми материальными ресурсами в рамках выделенных на эти цели лимитов. К таким центрам ответственности относятся, например, отделы снабжения. Инструментами бюджетного управления для данного типа ЦФО выступают Бюджет закупок (может включать в себя расходы на транспортировку) и Смета затрат.

Центр управленческих расходов - это разновидность центра затрат, он отвечает за качественное исполнение функций управления. К данному типу относится аппарат управления компании, в большинстве случаев без разделения его на структурные составляющие (управления, отделы). Инструментом бюджетного управления для данного типа ЦФО выступает Смета управленческих расходов.

Центр прибыли - структурное подразделение (или компания в целом), ответственное за финансовый результат от текущей деятельности. В большинстве случаев ответственность за текущую прибыль (или убыток) несет руководство компании. В отдельных случаях в составе компании могут выделяться центры прибыли, ответственные за финансовый результат по какому-либо виду деятельности. В составе центра прибыли могут находиться нижестоящие по иерархии центры дохода и центры затрат. Инструментом бюджетного управления для данного типа ЦФО (не считая Бюджетов продаж, закупок, затрат) выступает Бюджет доходов и расходов (БДР).

Центр инвестиций - структурное подразделение (или компания в целом), ответственное за эффективность инвестиционной деятельности. Традиционным заблуждением является определение в качестве центра инвестиций подразделения, занимающегося планированием и контролем инвестиционной деятельности (например, инвестиционного управления). Дело в том, что окончательные решения инвестиционного характера принимает руководство компании и несет за них всю полноту ответственности. Инструментом бюджетного управления для данного типа ЦФО выступает Бюджет инвестиций, а также Прогнозный баланс (или Бюджет по балансовому листу). В масштабах всего предприятия, как правило, центр инвестиций совпадает с центром прибыли и, в таком случае, центр ответственности определяют как центр прибыли и инвестиций.

Таким образом, тип ЦФО определяет права и ответственность структурного подразделения за назначенные для него финансовые показатели, являющиеся составной частью финансового результата компании в целом.

Совокупность взаимоувязанных и соподчиненных центров ответственности, представляет собой финансовую структуру компании, которая основана на организационно-функциональной структуре, но не всегда с ней совпадает. Несколько подразделений компании могут быть определены как один ЦФО (например, службы аппарата управления могут быть определены как центр затрат во главе с руководителем компании), в то же время, несколько ЦФО могут быть выделены в рамках одного структурного подразделения (например, в рамках торгового дома могут быть выделены отдельно центр доходов оптовой торговли и центр доходов внешнеэкономической деятельности). При выделении центра финансовой ответственности необходимо учитывать возможность четкого определения перечня продукции, работ или услуг, предоставляемых внешним клиентам либо внутренним структурным подразделениям. Для центра финансовой ответственности характерна финансовая самостоятельность, то есть его руководитель должен иметь возможность определять и управлять финансовым результатом ЦФО. Деятельность центра ответственности планируется и контролируется через систему ключевых показателей.

Ключевыми показателями для центра доходов являются объемы продаж, денежных поступлений, состояние дебиторской задолженности, объемы затрат, связанных с реализацией продукции, на собственное содержание и др.

Ключевыми показателями центра затрат являются объемы выполняемой работы (производственные задания), качественные показатели по выпуску продукции, величина и структура затрат на выпуск продукции и ее себестоимость, показатели эффективности использования средств производства и трудовых ресурсов и др.

Деятельность центра прибыли оценивается по всем вышеперечисленным показателям, а также по показателям финансовой и экономической эффективности текущей деятельности: рентабельность, структура оборотного капитала, доходность активов и пр.

Показатели центра прибыли и инвестиций дополнительно к указанным включают показатели эффективности инвестиционной деятельности (период окупаемости, ROI) и финансового состояния предприятия в целом (такие, как коэффициенты финансовой независимости и устойчивости и др.).

Система ключевых показателей эффективности деятельности ЦФО служит основой для построения бюджетной модели. Часть из них могут прямо включаться в бюджетные формы (например, задание по выручке), часть не относится прямо к бюджетным показателям (например, рентабельность). При использовании бюджетирования сверху вниз показатели эффективности служат также основой для формирования бюджетных заданий. В любом случае при определении ключевых показателей эффективности нужно учитывать, что они должны иметь численное значение, носить однозначный характер и содержаться в системах учета.

**1.3 Сравнительная характеристика центров ответственности**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Типы центров ответственности | Задачи управленческого учета | Критерии оценки деятельности центров | Критерии финансовой ответственности руководителей центров | Управленческие полномочия руководителей центров | Примечание |
| Центр затрат | Измерение и фиксация затрат на входе в центр ответственности | Прямые затраты | Руководитель центра отвечает за произведенные затраты | Наименьшие управленческие полномочия, ограничивающиеся контролем за формированием затрат и их целесообразностью | Центры затрат могут быть обособленными или входить в состав других центров ответственности |
| Центр доходов | Фиксация результатов деятельности центра на выходе | Размер выручки | Руководитель отвечает за получение доходов, но не несет ответственности за затраты | Управленческие полномочия сосредотачиваются на вопросах получения доходов | Могут быть выделены центры маржинального дохода (разница между выручкой и переменными расходами) |
| Центр прибыли | Измерение и фиксация издержек на входе в центр ответственности, затрат внутри этого центра, конечных результатов его деятельности на выходе | Размер полученной прибыли |  Руководитель отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты центра | Большие полномочия в принятии решений (например, по количеству и качеству оказываемых образовательных услуг) | Количество центров прибыли зависит от степени децентрализации управления |
| Центр инвестиций | Измерение и контроль затрат и доходов центра ответственности, а также оценка эффективности использования инвестиций | Эффективность использования инвестиций (норма прибыли на инвестиции) | Руководитель отвечает за доходы и затраты центра, а также за эффективность использования инвестированных в него средств | Наибольшие управленческие полномочия (например, принятие собственных инвестиционных решений) | Как правило, центр инвестиций - это организация в целом |

**2. ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

**2.1 Пример № 1: торговая компания**

Учет по центрам ответственности (responsibility accounting) - концепция не новая, но весьма интересная. Особенно актуальна она для предприятий, для которых контроль затрат является важнейшим компонентом выживания на конкурентном рынке и необходимым условием прибыльной работы. В случае же ведения многопрофильного бизнеса учет по центрам ответственности может стать непременным условием деятельности предприятия.

«Именно поэтому рассмотрим на примере нескольких предприятий различных отраслей, как работает система учета по центрам ответственности у них» [2].

Рассмотрим пример торговой компании. За каждым из указанных направлений закреплено отдельное лицо - директор направления. На этапе реструктуризации предприятия ставится задача создания управленческого учета, определения финансовой структуры. Выделяются следующие основные ЦО: центр инвестиций - собственник, инвестор; центр прибыли - компания в целом; центры доходов - коммерческая служба с ее филиальной сетью; центры затрат - каждое структурное подразделение. Разрабатывается документ "Руководство по ведению управленческого учета". В нем предусмотрены принципы составления управленческой финансовой отчетности, разработана процедура составления отчета о прибыли и убытках. Кроме того, определены должностные лица, отвечающие за различные показатели. За чистую прибыль несет ответственность генеральный директор. За затраты отвечает руководитель определенного структурного подразделения. За показатель дохода - директор по продажам или, если речь идет о доходах по определенному региону, руководитель филиала. Коммерческий директор и руководители отдельных направлений бизнеса несут ответственность за соответствующий показатель маржинального дохода. Ответственность руководителя ЦО за выполнение установленного ему показателя зафиксирована в разделе "Система мотивации персонала". В зависимости от степени достижения бюджетного значения показателя и исчисляется премия сотрудникам. В процессе составления бюджета (бизнес-плана) на следующий год определяются показатели и их значения для каждого ЦО. Составление бизнес-планов - это работа большого количества сотрудников всех подразделений компании. Утверждается годовой бюджет на заседании бюджетного комитета, в который входят руководители направлений бизнеса, а также заместители генерального директора по финансам, по продажам, по сервису и по логистике. Расчет годового бюджета осуществляется непосредственно финансовой службой, куда входят экономисты и финансисты. Сотрудники финансовой службы занимаются ведением управленческого учета и бюджетированием, а также организацией торгового финансирования с привлечением кредитных ресурсов.

Понимание финансового результата каждого вида бизнеса и их вклад в общую "копилку" компании, по признанию руководства предприятия позволяет оптимизировать использование всегда ограниченных ресурсов.

**2.2 Пример № 2: производственная компания**

Создается группа, которая занимается внедрением автоматизированной системы бюджетирования. Эту группу возглавляет финансовый директор. В нее входят специалисты финансового отдела, бухгалтеры, руководители коммерческой службы, отдела закупок, т.е. люди, принимающие непосредственное участие в планировании работы на следующий месяц. Вся работа состоит из двух этапов: разработка теоретических основ будущей системы бюджетирования (описание финансовой структуры, центров финансовой ответственности, регламентов) и непосредственно внедрение автоматизированной системы.

На первом этапе на базе организационной структуры предприятия разрабатывается финансовая структура. Ее, в свою очередь, разбивают на центры доходов и центры затрат. Центром доходов, как правило, является коммерческая служба, которая занимается реализацией продукции. Все остальное предприятие разбивается на центры затрат, где каждое подразделение планирует свои затраты.

 Впрочем, несмотря на то что внедрение в компании учета по центрам ответственности номинально закончилось, до сих пор постоянно приходится вносить изменения в схему работы, в основном, когда добавляются центры затрат или доходов, скажем, при появлении нового направления в отделе продаж. Изменяются и некоторые принципы, в частности, методы списания затрат. Но в принципе, все изменения - это корректировка работы компьютерной программы.

По регламенту первым планировать начинает отдел продаж (составляет бюджеты продаж). Потом оцениваются остатки готовой продукции на складах (бюджет остатков). По результатам сравнения готовится бюджет производства. Потом с учетом запасов на складах составляется бюджет закупки запасов. Затем планируются условно постоянные расходы (административные, финансовые и пр.). То есть параллельно идет формирование двух бюджетов: бюджета доходов и расходов и бюджета движения денежных средств. Доступ к информации у каждого ЦО рассредоточен. К полному объему данных имеет доступ только очень узкий круг лиц. Например, отдел продаж располагает данными по отгрузкам и поступлению денег по конкретному ЦО. У менеджера есть свой код, он может смотреть только свою информацию. По участкам затрат аналогичная практика. Например, главный инженер, который отвечает за расходы по оборудованию, имеет доступ к информации о проплатах и осуществленных расходах.

Правда, бюджетирование и учет затрат по ЦО - это система для предприятий, которые достигли определенного размера. Во-первых, система должна окупаться. Во-вторых, система должна быть достаточно информативной. Для этого должна быть правильно разработана финансовая структура и в рамках этой структуры правильно выделены центры ответственности, в частности центры доходов и затрат. В-третьих, можно посоветовать выбрать простую "платформу" для внедрения ЦО.

**2.3 Пример №3: страховая компания**

Центрами прибыли, в первую очередь, являются филиалы и отдаленные рабочие места. У данных подразделений главным документом является бюджет, который утверждается на год. Он включает как доходы, так и расходы, именно поэтому они выделены как центры прибыли. В задачи их руководства входит выполнение плана по сбору страховых платежей, балансировка портфеля (наличие в страховом портфеле продуктов различных видов). Но немаловажное значение имеет и минимизация затрат, т.е. получение прибыли. Тарифную политику для всей филиальной сети устанавливает головной офис компании, при этом учитываются рентабельность вида страхования, тарифы конкурентов, платежеспособность основных клиентов - населения.

Центрами прибыли в головном офисе компании являются инвестиционный отдел, отдел по работе с VIP-клиента-ми, отдел регрессной работы, отдел по входящему перестрахованию. Доходами в этом случае являются страховые платежи по входящему перестрахованию, инвестиционные доходы от размещения активов, полученные регрес-сы и прочие доходы от хозяйственной деятельности. Расходами - расходы на содержание и заработную плату.

Центрами затрат выступают юридическое управление, бюджетный отдел, бухгалтерия, хозяйственный отдел, управление урегулирования, управление рекламы и маркетинга и др.

В компании существует процедура согласования расходов. Центры ответственности прибегают к этой процедуре в случае невыполнения своего бюджета по двум основным показателям - по прибыли и по доходам. По головному офису согласование расходов проходит поэтапно (визирование). Например: руководитель центра прибыли (ЦП) или центра затрат (ЦЗ), имея свой бюджет, хочет приобрести компьютер. Он предоставляет заявку в управление информационных технологий, а специалист данного подразделения выдает счет на оплату компьютера. Оплата производится при условии наличия визы руководителя ЦО или ЦЗ, руководителя управления информационных технологий, начальника бюджетного отдела (наличие в плане данной единицы оргтехники) и визы председателя правления. Фактическое отражение затрат происходит по ЦО или ЦЗ, при этом легко распределять затраты, связанные с оплатой труда сотрудников, командировками, приобретением основных фондов и т.п., так как они непосредственно связаны с конкретными сотрудниками. Вопрос распределения арендных расходов решен таким образом, что аренда отражается в ЦО или ЦЗ пропорционально занимаемым площадям. Затраты на бензин по закрепленному за несколькими подразделениями автомобилю распределяются пропорционально количеству людей в ЦО или ЦЗ. В любом похожем случае можно использовать пропорцию.

В распределении денежных потоков внутри компании принимают участие отдел урегулирования (своевременность выплат), инвестиционный отдел, продавцы (заявки на размещение депозитов), подразделение рекламы (своевременное поддержание рекламной продукцией продавцов), финансово-экономическое управление (своевременная выплата зарплаты и обязательных платежей). Окончательное решение по очередности принимают председатель или его заместитель по финансам.

Один раз в год, обычно это ноябрь, руководители региональных подразделений (далее - руководители ЦО) защищают свой бюджет перед правлением. При этом бюджетный отдел головного офиса играет роль координатора, а именно - доводит до ЦО нормативы по статьям доходов и расходов. Далее сотрудники ЦО работают с цифрами, планируя свою работу на следующий год (используя наработанную клиентскую базу, т.е. долю перезаключаемых договоров, привлекая новых клиентов во вновь освоенных населенных пунктах). В течение двух недель идет защита бюджетов в головном офисе компании, на которой присутствуют члены правления компании, бюджетной комиссии, руководители ЦО и их главные бухгалтеры. При этом защищают свои бюджеты и все подразделения головного офиса, являющиеся как ЦП, так и ЦЗ. ЦО имеет право подать заявку на корректировку плана в сторону увеличения затрат. Бюджетный комитет рассматривает и готовит проект решения для правления компании. Окончательное решение принимает правление. Но, как правило, директора тщательно подходят к планированию, и выходы за пределы плана - это, скорее, единичные случаи. Поскольку планирование и фактическое исполнение напрямую влияют на мотивацию всех сотрудников ЦО (участие в прибыли, процент от привлеченных доходов, процент от экономии накладных затрат), все это в комплексе позволяет получать реальную картину ведения бизнеса компанией и принимать оперативно корректирующие решения, направленные на достижение поставленных стратегических целей.

**3.** **ЗАДАЧА**

Вычисление отклонений по труду, материалам и накладным расходам и согласование сметной и фактической прибыли

Вы - менеджер-аналитик компании Т pie. Ниже представлена компьютерная распечатка, показывающая данные за апрель:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Фактические показатели | Сметные показатели |
| Объем реализации, ед. | 4900 | 5000 |
| Цена реализации, £ за ед. | 11,00 | 10,00 |
| Объем производства, ед. | 5400 | 5000 |
| Основные производственные материалы: |  |  |
| килограмм | 10600 | 10000 |
| цена за один килограмм, £ | 0,60 | 0,50 |
| Труд основных работников: |  |  |
| часов на единицу | 0,55 | 0,50 |
| ставка за час, £ | 3,80 | 4,00 |
| Постоянные накладные расходы: |  |  |
| производственные, £ | 10300  | 10000 |
| административные, £ | 3100 | 3000 |

В компании Т pie применяется система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам с их полным распределением.

На начало и конец отчетного периода незавершенного производства нет.

Необходимо выполнить следующее.

А. Подготовить отчет, в котором согласовать сметную прибыль с фактической прибылью за апрель, показав отдельные отклонения возможно полнее.

Б. Кратко пояснить возможные причины отклонения по:

(1) использованию материала;

(2)ставке труда;

(3) прибыли от общей реализации.

В. Объяснить значение и сущность взаимозависимостей различных отклонений, указываемых в отчете для менеджеров.

Решение:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи издержек | По смете на ед. | По плану | По факту | Отклонения от плана |
| перерасход | экономия |
| 1 | 2 | 3 | 4 | (4-3) | (4-3) |
| Объем производства, ед | - | 5000 | 5400 | 400 | - |
| Материалы  | 1 | 5000 | 6360 | 1360 | - |
| Оплата труда | 2 | 10000 | 11286 | 1286 | - |
| Постоянные накладные расходы: |  |  |  |  |  |
| - производственные | 2 | 10000 | 10300 | 300 | - |
| - административные | 0,6 | 3000 | 3100 | 100 |  |
| Итого | 5,6 | 28000 | 31046 | 3046 |

Отклонение по материалам:

Отклонение по цене материалов (ОЦМ) равно:

ОЦМ = (НЦ – ФЦ) \* КМ

Где:

НЦ - нормативная цена единицы материалов;

ФЦ - фактическая цена закупленной единицы материалов;

КМ - количество закупленного материала.

ОЦМ = (0,5 – 0,6) \* 10600 = -1060 грн.

Отклонение по использованию материалов (ОКМ) равно:

ОКМ = (НК - ФК) \* НЦ

Где:

НК - нормативное количество материалов, необходимых для фактического выпуска продукции;

ФК - фактическое количество, использованных материалов;

НЦ - нормативная цена материалов.

ОКМ = (10000 - 10600) \* 0,5 = - 300 грн

Общее отклонение по материалам (ООМ) равно:

ООМ = НЗ – ФЗ = (10000\*0,5) – (10600 \* 0,6) = 5000 – 6360 = - 1360 грн.

Таким образом, общее отрицательное отклонение по материалам составляет 1360 грн., из них за счет перерасхода материала 300 грн., а за счет повышения закупочной цены 1060 грн.

Неверно предполагать, что отклонение по цене на материалы всегда будет следствием плохой работы отдела закупок. Фактические цены могут превышать нормативные из-за изменений на рынке вследствие всеобщего повышения цен на материалы. Таким образом, отклонение по цене может быть вне контроля отдела закупок. В то же время неблагоприятное отклонение может быть следствием низкой эффективности работы с поставщиками.

Отклонения по использованию материалов, как правило, контролирует начальник цеха. Причинами неблагоприятных отклонений могут являться недостаточно подготовленные рабочие, неотлаженное оборудование, применение нестандартных материалов, неудачная конструкция изделия или технология производства, недостаток необходимых инструментов или оборудования, невозврат избыточных материалов на склад, неожиданные изменения в объеме производства.

Перейдем к рассмотрению расходов на оплату труда.

Отклонение по ставке заработной платы (ОСЗ) равно:

ОСЗ = (НСЗ – ФСЗ) \* ФЧ

Где:

НСЗ - нормативная ставка заработной платы;

ФСЗ - фактическая ставка заработной платы;

ФЧ - фактическое число отработанных часов.

ОСЗ = (4 – 3,8) \* (5400 \* 0,55) = 594 грн.

Отклонение по производительности труда (ОПТ) равно:

ОПТ = (НЧ – ФЧ) \* НСЗ

Где:

НЧ - нормативное время в часах, затраченное на фактический выпуск продукции;

ФЧ - фактическое время в часах, отработанное за рассматриваемый период

НСЗ - нормативная почасовая ставка заработной платы.

ОПТ = (2500 – 2970) \* 4,00 = - 1880 грн.

Проведенный анализ позволяет сказать, что при общем отклонении по оплате труда на 1286 грн. отклонение по количеству отработанных часов составило 1880 грн., а по ставке оплаты труда 594 грн.

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

Отклонения по производительности труда обычно контролирует начальник цеха. Они возникают по разным причинам. Так, материалы низкого качества, разная сложность работы, плохое техническое обслуживание станков и оборудования, использование нового оборудования или инструментов и изменение производственных процессов - все это может отразиться на производительности труда.

Перейдем к рассмотрению постоянных накладных расходов. Отклонение по постоянным накладным расходам представляет собой разницу между сметными и фактическими постоянными накладными расходами. В рассматриваемой ситуации сметные постоянные накладные расходы составляют 13000 грн. (производственные – 10000 грн., административные – 3000 грн.), а фактические постоянные накладные расходы – 13400 грн. (производственные – 10300, административные - 3100) Таким образом, отклонение по постоянным накладным расходам неблагоприятное и составляет 400 грн. (производственные – 300 грн., админ-ые – 100 грн.)

Определим прибыль от реализации продукции.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | План | Факт | Отклонение |
| Себестоимость продукции | 28000 | 31046 | (3046) |
| Выручка от реализации продукции | 50000 | 53900 | (3900) |
| Прибыль от реализации | 22000 | 22854 | (854) |

План по прибыли перевыполнен на 854 грн. Выручка от реализации превышает плановую на 3900 грн. Отклонение по себестоимости составляет 3046 грн.

Проводя анализ отклонений для всех видов производственных затрат (прямых материальных затрат, прямых затрат на труд и накладных расходов), важно помнить, что каждый вид отклонения не существует обособленно и их нельзя рассматривать изолированно друг от друга. Каждое отклонение так или иначе влияет на другие. Например, благоприятное отклонение по цене на труд может быть таковым благодаря использованию более дешевой рабочей силы и сопровождаться неблагоприятным отклонением в расходе материалов изза больших потерь; неблагоприятным отклонением производительности труда изза того, что потребуется длительное время на изготовление эквивалентного количества продукции; неблагоприятным отклонением накладных расходов по итогам хозяйственной деятельности изза потребности в большем рабочем времени на выпуск продукции.

Цель управления можно сформулировать как компромиссный выбор комбинации отклонений. Например, мы можем получить благоприятное отклонение в цене на материал за счет льготных условий закупки или наличия набора ресурсов, сберегающего общие затраты. Однако закупаемое сырье может быть несколько хуже каче­ством, чем обычно, а его переработка привести к большим потерям или к большим трудозатратам для соблюдения необходимого уровня качества готовой продукции. В описанной ситуации целью может стать минимизация общих производственных затрат с помощью компромиссного выбора благоприятного отклонения по цене и неблагоприятного отклонения по количеству.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. Для студ. Вузов, обучающихся по эконом. Специальностям /М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – Москва: Омега – Л, 2007. – 507 с.

2. Журнал «Бизнес», №13, 2006 г.

3. Журнал «Менеджмент в России и за рубежом» №6 , 2000 г.

4. http://www.intalev.ru/index.php?id=21574