

## **РАЗДЕЛ II**

### **УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ**

#### **Глава 4. СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ**

- 4.1. Цели, задачи и функции управления затратами
- 4.2. Методы управления затратами, применяемые в международной практике
- 4.3. Отечественные методы управления затратами. Использование информационных систем
- 4.4. Управление по отклонениям и отчетность ответственных лиц

#### **Глава 5. ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ**

- 5.1. Планирование затрат в системе внутрифирменного планирования
- 5.2. Сметное планирование затрат
- 5.3. Планирование затрат на стадиях жизненного цикла строительной продукции
- 5.4. Решение проблем строительной организации с помощью планирования затрат

#### **Глава 6. ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

- 6.1. Организация процесса планирования затрат
- 6.2. Оптимизация затрат в условиях неопределенности и риска
- 6.3. Контроль завершающий процесс планирования затрат. Анализ затрат
- 6.4. Анализ планирования затрат в конкретной строительной организации

После изучения раздела студенты должны

#### **ЗНАТЬ:**

- сущность и цели управления затратами;
- основные механизмы управления затратами;
- что такое система нормативного учета затрат и как она действует на практике;
- что такое стандарт-кост и директ-костинг;
- основные принципы управления по отклонениям;
- какие информационные системы используются в управлении затратами;
- методы планирования затрат;
- как осуществляется организация планирования затрат в строительной организации;
- основные недостатки процесса планирования;

#### **УМЕТЬ:**

- осуществлять выбор эффективных мер контроля затрат;
- оформлять изменения норм;
- выполнять расчет отклонений;

- вести отчетность по затратам;
- решать задачи оптимизации затрат в условиях неопределенности;

#### **ВЛАДЕТЬ:**

- терминологией управления затратами;
- основами документального оформления изменения и отклонений от норм.

## **Глава 4 СУЩНОСТЬ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ**

### **4.1. Цели, задачи и функции управления затратами**

Система управления включает управляющую и управляемую подсистемы. В зависимости от объектов управления выделяют подсистемы управления производственными процессами, материально-техническими ресурсами, персоналом и др. Одной из таких подсистем является управление затратами.

*Определение*, а также *сопоставление затрат и результатов деятельности* - суть экономики строительной организации. Эффективность ее работы можно оценить только путем соизмерения затрат и результатов. Результаты деятельности строительной организации, как правило, подразделяются на производственные и экономические (финансовые).

*Основная цель* деятельности строительной организации - создание строительной продукции, т. е. удовлетворение спроса членов общества на объекты недвижимости. Мерилом успеха является прибыль, величина которой сопряжена с размером затрат на производство.

Без введения системы экономической ответственности в строительных организациях и создания системы управления затратами невозможно повысить эффективность и рентабельность производства, размеры получаемой прибыли.

*Управление затратами* - ключевое направление всей системы управления организацией любой организационно-правовой формы, так как именно здесь собирается вся информация о фактических затратах, а значит, закладываются основы для получения фактической прибыли. Оно необходимо для достижения определенного экономического результата, повышения эффективности работы строительной организации и принятия в случае необходимости соответствующих мер.

Выделяют объект и субъект управления затратами: *объектом* являются собственно затраты строительной организации, процесс их формирования и снижения, а *субъектом* выступают руководители и специалисты строительной организации и производственных подразделений – управляющая система.

Система управления затратами базируется на следующих принципах:

- методическое единство на разных уровнях управления;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла строительной продукции – от создания до утилизации;

- сочетание снижения затрат с высоким качеством строительной продукции;
- направленность на недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование системы информационного обеспечения;
- повышение заинтересованности производственных подразделений строительной организации в снижении затрат.

Методическое единство управления затратами на разных уровнях предполагает выполнение всех функций управления по всем элементам управленческого цикла; единство целей и задач организации в достижении экономических результатов; единые требования к информационному обеспечению.

Соблюдение всех принципов управления затратами в строительной организации создает базу ее экономической конкурентоспособности в условиях рыночной экономики.

*Цели* системы управления затратами (рис. 4.1) рассматриваются в системе целей строительной организации. Структура целей может различаться:

- по содержанию (производственные, социальные, экономические, научно-технические);
- времени реализации (долгосрочные, средне- и краткосрочные);
- виду управления (стратегические, тактические, оперативные);
- значению (строительная организация рассматривается как многоцелевая система).

В условиях рыночной экономики выбор и формулирование целей определяются стратегией строительной организации и конкретными условиями их реализации на ближайший период. Целью строительных организаций может быть улучшение как экономических показателей (рост прибыли и рентабельности, повышение производительности труда, увеличение выпуска конкурентоспособной строительной продукции), так и имиджевых (удовлетворение запросов потребителей, повышение качества строительной продукции, готовность и способность к выполнению новых задач, надежность системы).

В системе управления затратами могут быть поставлены цели минимизации затрат, поддержания себестоимости на нормативном уровне, снижения себестоимости и ее составляющих (материальных, трудовых и других затрат).

*Основная цель* управления затратами – достижение высокого экономического результата деятельности строительной организации.

*Основные задачи:*

- выявление роли управления как фактора улучшения экономических результатов деятельности организации;
- анализ внешней и внутренней среды, а также позиций организации в конкурентной борьбе;
- определение связи между целями организации и уровнем и распределением затрат;

- выбор экономических и технических способов и средств измерения, учета и контроля затрат.



Рис. 4.1. Структура целей управления затратами

В отечественной экономической литературе *основными функциями* управления затратами (рис. 4.2) принято считать прогнозирование и планирование, учет, контроль (мониторинг и анализ затрат), а также координацию и регулирование.



Рис. 4.2. Структура функций управления затратами предприятия

Планирование затрат может быть перспективным на стадии прогнозирования (долгосрочного планирования) и текущим на стадии краткосрочного планирования.

вания. Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инвестиционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления хозяйственными субъектами и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочные планы затрат отражают нужды ближайшего будущего и более точно определяются годовыми и квартальными расчетами.

Важнейшим элементом эффективного управления затратами является *организывание*, ибо оно устанавливает, каким образом осуществляется управление затратами: кто, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами управляет затратами. Определяются места формирования затрат и центры ответственности. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей менеджеров и специалистов, ответственных за управление затратами. Эта схема должна быть совместима с организационно-производственной структурой строительной организации.

*Координация и регулирование затрат (нормативный метод)* – это сравнение фактических затрат с запланированными, определение отклонений и принятие оперативных мер по ликвидации расхождений. После выявления причин отклонений разрабатываются меры по приведению фактических затрат в соответствие с плановыми. При изменении условий выполнения плана затраты на его реализацию корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют строительной организации избежать серьезного срыва в достижении запланированного экономического результата.

Учет как элемент управления затратами необходим для подготовки информации при принятии правильных решений. В рыночной экономике принято разделение учета на производственный и финансовый.

*Производственный учет* отождествляется с учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции. В дальнейшем производственный учет трансформируется в управленческий, который не носит чисто регистрационного характера, а превращается в активный инструмент управления организацией. Управленческий учет ориентируется на анализ ситуации, принятие решений, изучение запросов потребителей, анализ отклонений от стандартных (нормативных) затрат. В системе управленческого учета подготавливается информация для менеджеров (руководителей) внутри организации, помогающая им принять правильное решение.

Задачи *финансового учета* – представление информации внешним пользователям и сравнение затрат с доходами для определения прибыли.

Управление хозяйственной деятельностью является сложным комплексным процессом. Система учета, отвечающая требованиям управления, состоит из множества процедур. Состав элементов системы управления затратами может меняться в зависимости от целей управления, но любая система учета в конкретной организации, должна отвечать общепринятым принципам.

*Анализ* является элементом функции контроля в системе управления затратами. Он предшествует управленческим хозяйственным решениям и действиям, обосновывает и подготавливает их. Анализ позволяет оценить эффективность использования ресурсов строительной организации, выявить резервы снижения затрат на производстве, подготовить материалы для принятия рациональных управленческих решений.

*Контроль* – завершающий процесс планирования и анализа, ориентирующий деятельность строительной организации на выполнение установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения. Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает надежную информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности. Существуют различные сферы и виды контроля. Они постоянно меняются и в каждой организации инвестиционно-строительной сферы имеют свои особенности, отражающие специфику ее деятельности.

*Мотивация и стимулирование* – это изыскание способов воздействия на участников производства, побуждающих их соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Для мотивации таких действий используются материальные и моральные факторы. Не следует наказывать работников при увеличении затрат, так как в этом случае они будут стараться получить более высокий плановый уровень затрат. В результате достижение основной цели предприятия – получение максимально возможной прибыли за счет снижения затрат – станет трудновыполнимым.

## **4.2. Методы управления затратами, применяемые в международной практике**

Совокупность объективных факторов: концентрация производства, совершенствование его технологии и организации, разработка теории нормирования труда и материальных ресурсов, оперативного управления производством, острая необходимость оперативного контроля затрат и регулирования себестоимости – привели к созданию и распространению системы стандарт-кост<sup>1</sup>. Ее смысл заключается в установлении стандартной (нормативной) величины затрат и оперативном контроле их фактической величины. Эта система зародилась в США в начале 1920-х гг.

---

<sup>1</sup> *Стандарт* – количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, работ, услуг; *кост* – производственные затраты на изготовление единицы продукции в денежном выражении.

В основе системы стандарт-кост лежит предварительное нормирование затрат по статьям расходов: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.); коммерческие расходы (расходы по сбыту и реализации продукции).

Основные этапы процедуры управления затратами в системе стандарт-кост:

- сопоставление стандартной величины с действительной;
- анализ причин отклонений;
- принятие соответствующих «спасательных» мер.

Широкое использование этого метода (особенно в строительном производстве, где высок удельный вес материальных затрат и заработной платы) в первую очередь объясняется его эффективностью как метода контроля.

Разработка *стандартных* затрат, смет и калькуляций продукта позволяет оперативно контролировать в ходе производства соответствие фактических затрат запланированным и устранять причины перерасхода. Возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости – управление по отклонениям.

Стандарты затрат доводятся до каждого мастера производственного участка, что позволяет выбрать наиболее эффективные варианты планирования ресурсов. Эта система применяется преимущественно при контроле прямых затрат в производстве продукции – трудовых и материальных. Использование этой системы предполагает выделение центров затрат, где осуществляется контроль за соблюдением стандартов. Персональную ответственность за контроль затрат несут мастера и бригадиры.

Нормативы затрат задаются либо в натуральной форме (количество материалов, трудоемкость изготовления запланированной продукции), либо в стоимостной. Для контроля, особенно в первичном звене производства, более эффективно использование натуральных показателей из-за изменчивости цен и сложности структуры заработной платы.

В определении реальных нормативов участвуют представители первичного управленческого звена. Это гарантирует более высокую ответственность в случае отклонения фактических результатов от ожидаемых.

Нормы расхода материалов и заработной платы производственных рабочих устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля накладных расходов разрабатываются сметные ставки (нормы) за определенный период исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля накладных расходов создаются переменные стандарты и скользящие сметы, в основе которых лежит классификация затрат в зависимости от объема выпуска продукции на постоянные, переменные и полупеременные.

*Стандарты норм и нормативов* разрабатываются организацией самостоятельно. Все стандарты можно разделить следующим образом:

1. В зависимости от метода расчета цен:

- идеальные – предполагают наиболее благоприятные цены на материалы, тарифы и услуги, ставки на оплату труда и сметные ставки накладных расходов;
- нормальные – рассчитываются по средним (в течение экономического цикла) ценам;
- текущие – предусматривают расчет на основе цен определенного учетного периода (как ожидаемых, так и действующих в этот период);
- базисные – устанавливаются в начале года и в течение года остаются неизменными (обычно применяются для исчисления индекса цен).

2. В зависимости от использования производственных мощностей:

- теоретические – цены, достигнутые организацией при хорошем или идеальном использовании производственных мощностей, т. е. при полном использовании мощностей, нормированной величине времени отдыха, отсутствии брака, простоя, порчи;
- цены прошлого среднего исполнения – рассматриваются по статистическим данным и включают затраты времени на переделку брака, простои и пр.;
- нормального исполнения – отражают ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем.

3. В зависимости от объема выпуска продукции:

- теоретические – определяются производственными мощностями (100 % -ным их освоением);
- практические – близки к теоретическому уровню и допускают неизбежные потери;
- нормальные – достижение уровня выпуска продукции исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства в течение цикла;
- ожидаемые – рассчитываются на основе конкретных условий производства при ожидаемом объеме выпуска продукции.

На основе стандартов в бухгалтерии в карты стандартной себестоимости вносят данные о затратах по изделию, подразделениям и т. п. до начала производства.

В организациях, применяющих систему стандарт-кост, учет отклонений фактических расходов от нормативных ведут, как правило, на четырех счетах: отклонения по расходу материалов, по заработной плате, по накладным расходам и отклонения от стандартной коммерческой себестоимости.

Лучше всего подготовлены к применению системы стандарт-кост организации со сдельной формой оплаты всех производственных операций, в которых материалы отпускаются исключительно по спецификациям. При этом отпадает необходимость учета заработной платы основных производственных рабочих, поскольку сдельная работа сама по себе уже стандартизирована. Процедура учета затрат и калькулирования сводится к записи отклонений от стандартных цен на поступающие материалы, определению стоимости брака и сопоставлению дейст-

вительных накладных расходов со стандартными. В идеальной организации (где отсутствуют отклонения) трудозатраты по учету и калькулированию будут близки к нулю.

Система учета себестоимости способствует повышению доходности организации благодаря следующему:

- выявлению устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), снижающих прибыль;
- предоставлению менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;
- минимизации учетной работы, связанной с калькулированием.

Достоинствами системы стандарт-кост считают:

- обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;
- установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;
- составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и выявлением причин их возникновения.

Таким образом, *стандарт-кост* – это система оперативного управления и контроля за ходом производственного процесса и затратами на производство, а также система анализа причин возникновения разницы между стандартной и фактической себестоимостью продукции и выручкой от ее реализации. Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Для контроля косвенных расходов в большинстве крупных компаний используют так называемые переменные (гибкие, скользящие) бюджеты, которые указывают, в каких пределах должны колебаться затраты производства при изменении степени загрузки оборудования или масштабов производства. Переменные бюджеты регламентируют прямые затраты на сырье, материалы и персонал; косвенные расходы на сырье, материалы и персонал; переменные и постоянные эксплуатационные затраты, сбытовые расходы. После установления таких бюджетов на 6...12 месяцев постоянно проводится их анализ по отдельным составляющим.

В 1950-е гг. в связи с усилением конкуренции, развитием теории маркетинга, теории деления расходов на постоянные и переменные формируется метод управления затратами *директ-костинг*, в основу которого положен принцип контроля затрат при колебаниях объема производства.

В месячном отчете о прибыли и убытках разграничивают обычные производственные затраты и косвенные накладные расходы. Дифференциация производственных расходов позволила определять зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью. При этом прямые за-

траты обобщают по видам готовых изделий, косвенные расходы собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты отчетного периода, в котором они возникли. Если из суммы выручки по каждому изделию исключить переменные затраты, получим брутто-прибыль по этому изделию. Просуммировав брутто-прибыль всех изделий, можно получить общую величину прибыли, предназначенной для покрытия общей суммы постоянных затрат.

Термин «директ-костинг» не совсем точно отражает суть метода, так как на практике используют различные его модификации: классический директ-костинг, предполагающий исчисление только прямых (основных) затрат, все из которых переменные (сырье и расходы на персонал); систему, основанную на учете переменных затрат, – учитываются прямые затраты, а также переменные и косвенные; систему, основанную на учете затрат в зависимости от использования производственных мощностей, – учитывает все переменные затраты и часть постоянных, зависящих от коэффициента использования производственных мощностей.

Система директ-костинг имеет несколько отличительных особенностей: разделение производственных затрат на переменные и постоянные, калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам, многостадийность составления отчета о доходах.

Независимо от модификации метода исчисляется не полная, а частичная себестоимость. По ней оцениваются незавершенное производство и готовая продукция, а постоянные затраты списываются на счет прибыли и убытков. Возникновение этой системы связано с необходимостью сокращения управляющего воздействия, т. е. исчисляется только то, на что можно оперативно повлиять.

При системе директ-костинг подсчитываются расходы, непосредственно связанные с производительностью и поддающиеся контролю. Исчисление прямых затрат позволяет разрабатывать эффективный план прибыли и сбытовые планы. На основе прогноза сбыта разрабатывается производственный план, в котором для каждого вида продукции исчисляются прямые затраты и определяется максимально возможная прибыль.

Расчет частичной себестоимости (по переменным затратам) дает более полезную для принятия решений информацию, так как деление расходов на постоянные и переменные позволяет получить сведения о затратах будущего периода, необходимые для определения ассортимента продукции, целесообразности производства или покупки отдельных компонентов изделия. Кроме того, такое деление важно для оценки затрат при различной производительности (объемах производства). При частичной калькуляции прибыль не зависит от изменения запасов, а только от объема реализации, а при полном исчислении затрат – от объемов реализации и производства.

Развитие теории и практики управления затратами, обеспечение прибыльной деятельности привели к формированию в 1970-х гг. контроллинга как целостной концепции экономического управления организацией, ориентирующей руководителей на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли.

*Контроллинг* основан на принципах директ-костинга, хотя как система управления затратами может включать стандарт-кост и другие аналогичные методы.

Но контроллинг шире стандарт-коста и директ-костинга, так как он не ограничивается контролем затрат (это функция стандарт-коста) и не только контролирует рентабельность выпуска и реализации продукции (чем в основном занимается директ-костинг), но и обеспечивает достижение целей организации.

Контроллинг часто выполняет функции внутреннего контроля эффективности работы подразделений и организации в целом. В отличие от ревизии он ориентируется на текущие результаты деятельности и не связан с документальной проверкой. Внедрение системы контроллинга целесообразно, когда функции управления организацией делегированы отделам и службам, что способствует достижению максимально возможного общего результата деятельности. Среди функций контроллинга можно выделить сервисную функцию – предоставление необходимой для управления информации и комментирующую – для принятия и координации решений.

Информационное обслуживание контроллинга обеспечивается с помощью систем планирования, нормирования, учета и контроля, ориентированных на достижение конечного результата. Информация должна содержать заданные (нормативные, плановые) и фактические данные, а также отклонения, выявленные средствами учета в разрезе подразделений (дочерних организаций).

Комментирующая функция контроллинга состоит в использовании данных анализа отклонений, ставок покрытия и общих результатов деятельности организации для принятия управленческих решений.

Таким образом, *контроллинг* – это система эффективного управления строительной организацией, ориентированная на ее долгосрочное функционирование и основанная на внедрении в практику методов современного менеджмента.

Традиционные системы управления затратами и калькулирования себестоимости не отражают рост затрат по продукции, производимой мелкими партиями, поскольку на них списывается меньшая доля накладных расходов, чем на изделия, производимые в больших объемах, которые оказываются менее рентабельными. В результате происходит недооценка стоимости ресурсов, необходимых для выполнения специальных заказов, мелких серий, изделий (что характерно для строительных организаций) и переоценка затрат ресурсов на стандартную продукцию и крупносерийные партии.

Наряду с традиционными системами учета затрат в мировой практике получает распространение система управления затратами по видам деятельности (activity-based cost (ABC) management systems), когда отслеживаются косвенные расходы и расходы на вспомогательные (обеспечивающие) виды деятельности и на производство отдельной продукции. Система ABC относит затраты косвенных и вспомогательных ресурсов на виды деятельности, в которых они участвуют, а затем – на продукцию. Соотнося затраты деятельности с объектами затрат, можно

выявить прибыльные и неприбыльные виды продукции, неэффективные виды деятельности и неиспользованные мощности.

Метод ABC разработан как альтернатива традиционным финансовым подходам. В отличие от традиционных финансовых подходов метод ABC:

- представляет информацию в форме, понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;
- распределяет накладные расходы в соответствии с детальным расчетом ресурсов, представлением о процессах и их влиянии на себестоимость, а не на основании прямых затрат или учета полного объема выпускаемой продукции.

ABC-метод позволяет выявить возможные пути улучшения стоимостных показателей. Цель создания ABC-модели – улучшение работы компаний по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Проведение расчетов по ABC-модели позволяет получить большой объем ABC-информации для принятия решения.

Однако ABC является стратегической системой калькулирования затрат и не может играть роль операционного контроля, так как не обеспечивает постоянную обратную связь с менеджерами, ответственными за произведенные затраты и расходы.

Сформулируем *основные правила управления затратами*:

1. В долгосрочном плане каждый производитель должен снижать затраты. Быть ведущим не означает иметь самые низкие затраты, но они всегда должны быть ниже среднего уровня затрат конкурентов. Сравнению подлежат как производственные, так и общие затраты. Необходим дифференцированный подход к отдельным продуктам и покупателям. Метод «подстригания газонов» (от англ. *cutting allows*) – 10 %-ное снижение затрат во что бы то ни стало – не всегда эффективен, так как затраты не распределяются равномерно по всем продуктам и покупателям.

2. Необходимо прежде всего снижать производственные и сбытовые затраты, свободные от инфляции.

3. Реальные данные о затратах и доходах по каждому продукту и покупателю должны быть в любое время доступны для каждого руководителя. При этом необходимо знать величину затрат по важным группам продукции от закупки до поставки (включая сервис и гарантии); порог рентабельности; величину дополнительных затрат и прибыли для каждой единицы продукции, производимой и продаваемой сверх критической точки; развитие структуры затрат, загрузку мощностей и фактические затраты в сравнении с затратами конкурентов.

Следует выделять устойчивые постоянные затраты (на амортизацию, страхование, налоги и т. п.) и большую группу средне- и долгосрочных постоянных расходов, которыми необходимо управлять (зарплата АУП, РСЭС и т. п.).

4. Интересы руководства должны концентрироваться как на прибыли, так и на финансовых поступлениях, которые в отдельные периоды могут быть выше прибыли. Ликвидность имеет высший приоритет в периоды большого риска.

В современных условиях предусматривается управление затратами на качество:

- определение статьи расходов на качество;
- ведение отчетности на основе анализа и контроля, формирование банка данных и их обработка на ЭВМ;
- представление сведений на все уровни управления строительной организации;
- анализ тенденций изменения расходов на качество и установление их оптимального уровня;
- выявление тех звеньев производства, где необходимо усилить контроль;
- анализ эффективности бухгалтерской ревизии затрат на качество, разработка корректирующих мер и анализ их эффективности, а также обязательное информирование потребителя о расходах на качество.

Механизм управления затратами на обеспечение качества продукции базируется на следующих принципах:

- выделение системных и внесистемных затрат, связанных с качеством;
- определение состава и структуры управляющих затрат, связанных с качеством строительной продукции, для целенаправленного воздействия системы качества на управляемые (потенциальные) затраты;
- использование обратной связи с целью немедленного реагирования на возникающие отклонения.

Управляющие затраты – это инвестиционные затраты, формирующие экономию, а управляемые – текущие затраты, составляющие экономию<sup>1</sup>.

### **4.3. Отечественные методы управления затратами.**

#### **Использование информационных систем**

В отечественных строительных организациях наиболее распространен *метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости*.

Учет фактических затрат на производство строится на принципах:

- полного и документально оформленного отражения первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета;
- их учетной регистрации в момент возникновения;
- локализации затрат по видам производств, характеру расходов, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат;

---

<sup>1</sup> **Шилова, Н. Н.** Управление качеством в строительстве: учеб. пособие / Н. Н.Шилова, Н. М. Чикишева. – Тюмень: Академия, 2005. – 265 с.

- отнесения фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования;

- сравнения фактических показателей с плановыми.

Применение этого метода позволяет определить фактическую себестоимость. К недостаткам метода относятся:

- медлительность учета;

- ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости из-за смешения производственных затрат со случайными расходами;

- невозможность осуществления контроля затрат;

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией (данные о стоимости изделий предоставляются спустя некоторое время после выполнения заказа);

- отсутствие стандартов (норм). Единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции и аналогичной предыдущей, при этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

- трудоемкость учета «исторической» себестоимости делает этот метод дорогостоящим.

Однако основной недостаток этого метода – невозможность оперативно информировать администрацию о непроизводительных трудовых и материальных потерях, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Более прогрессивной является *система нормативного учета затрат*, которая включает методы разработки и установления норм расхода производственных ресурсов, расчет нормативной себестоимости продукции, систематический учет изменений нормативов и оперативный учет документальных отклонений от нормативов с указанием причин и виновников. Тем самым создаются возможности для текущего контроля затрат и эффективного управления производством. Важнейшие элементы данной системы следует применять в организациях независимо от используемого метода учета затрат на производство и варианта его построения. Особую актуальность решение этой задачи приобретает в условиях переходной экономики с ее неадекватными условиями ценообразования и необходимостью изыскания резервов снижения себестоимости продукции для поддержания определенного уровня рентабельности и конкурентоспособности организации.

Система нормативного учета и регулирования затрат на производство появилась в нашей стране в 1930–1940-е гг. в условиях плановой экономики. При ее разработке использованы многие принципиальные положения, лежащие в основе системы стандарт-кост.

*Норма* – заранее установленное численное выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обос-

нованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов, которые устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. По мере освоения производства, улучшения использования материальных и трудовых ресурсов нормативы могут изменяться (как правило, они снижаются).

Нормативный метод в основном применяется в сочетании с другими методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (попроцессным, позаказным, попередельным и т. д.).

Отметим, что *нормативный метод* не упрощает учет и не сокращает объем учетной информации, наоборот, ведет к его усложнению, поскольку возникает потребность в дополнительном обособленном учете и оперативном выявлении отклонений от нормативов, а также их анализе.

В строительных организациях применяются «Сметные нормы и правила» (Государственные федеральные сметные нормативы – ГФСН) и другие сметные нормативы, необходимые для определения сметной стоимости строительства. Главная функция сметных норм – определение количества материальных и трудовых ресурсов, необходимых для выполнения единицы соответствующего вида работ.

Для нормативного определения затрат строительная организация может использовать ресурсный метод, суть которого заключается в калькуляции ресурсов, необходимых для выполнения строительных работ в текущих ценах. Для этого составлены локальные ресурсные ведомости ведения работ и сводные ведомости материалов. Норматив заготовительно-складских расходов принимается по строительным материалам в размере не больше 2 %, по металлическим конструкциям – 0,75 %, по оборудованию – 1,2 %.

Нормативные затраты отличаются от сметных: смета относится ко всей деятельности, а нормативы представляют собой затраты на единицу продукции, работы или услуги. Поэтому норматив отражает ожидания, связанные с производством единицы продукции, работы или услуги, а смета – с общим объемом производства.

Система нормативного определения затрат больше всего подходит для организации, деятельность которой состоит из ряда одинаковых или повторяющихся операций. Ее использование уместно на заводе строительных материалов, где операции часто носят циклический характер, в автотранспортных организациях, малых предприятиях, оказывающих услуги техникой, и др.

Контроль затрат наиболее эффективен в момент их возникновения, поэтому следует устанавливать нормативы трудовых затрат и расхода материалов на единицу продукции, а не определять общие нормативные затраты на весь объем производства.

Нормативные затраты на производство продукции рассчитываются путем суммирования нормативных затрат на все операции, необходимые для производства определенного продукта (табл. 4.1).

Таблица 4.1

**Нормативные затраты в подразделениях строительной организации**

Подразделение	Нормативные затраты на производство строительной продукции, р.							Нормативные затраты по центрам ответственности, р.
	Панель наружных стен	Диафрагма жесткости	Балка ж/б	Кабина сантехническая	Плита перекрытия	Перегородка а/ц	Блок фундаментный	
Арматурный цех	5000	5500	6000	9500	8000	2000	–	36000
Бетонный цех	12000	8000	9000	10000	12000	4000	6000	61000
Сантехнический участок	–	–	–	4000	–	–	–	4000
Столярный цех	1500	–	–	–	–	1000	–	2500
Отделочный цех	6000	–	–	5000	–	–	–	11000
Итого	24500	13500	15000	28500	20000	7000	6000	114500

Нормативные затраты на изготовление, например, панелей наружных стен составляют 24500 р., в их изготовлении участвуют арматурный, бетонный, столярный и отделочный цеха. Каждый цех отвечает за определенную операцию. С точки зрения контроля за себестоимостью нет смысла сравнивать фактические затраты в 24500 р. с нормативными, так как четыре разных центра несут ответственность за отклонения. Следовательно, если фактические затраты арматурного цеха превышают нормативные затраты на расходование шести видов продукции, то менеджер этого цеха должен отвечать за всю сумму отклонений. Фактические затраты за тот же период также записываются на счет центра ответственности. Путем сравнения нормативных и фактических затрат выявляют отклонения. К примеру, если фактические затраты на материалы, расходуемые арматурным цехом за период, составляют 38000 р., а нормативные – 36000 р., то отклонение составит 2000 р.

Нормативы могут устанавливаться на основе данных прошлых лет (по факту), на базе технических норм и инженерных расчетов. Карточку нормативов затрат заводят по каждому материалу и операции (табл. 4.2).

**Карточка нормативных затрат**

Дата установки норматива _____ 200...г. Продукт: состав для проолифливания						
<i>Материалы</i>						
Номер операции	Код ресурса	Количество, кг	Нормативная цена, р./кг	По подразделениям, р.		Всего, р.
				1	2	
1	0,001 олифа	2,1	130	273		277
2	0,003 краска	0,2	200		4	
<i>Прямые затраты труда</i>						
Номер операции	Нормативное количество часов	Нормативная ставка, р./ч	По подразделениям, р.		Всего, р.	
			1	2		
1	6	8	24		560	
2	8	8		320		
<i>Производственные накладные расходы</i>						
Подразделение	Нормативное количество	Нормативная ставка, р./шт.	По подразделениям, р.		Всего, р.	
			1	2		
1	6	75	450		610	
2	8	20		160		
Общие производственные затраты на единицу продукции					1447	

При разработке норм (стандартов) следует учитывать, что расчетная стоимость продукции должна быть значительно ниже возможной рыночной цены, обеспечивая необходимый уровень рентабельности. Если в условиях централизованной экономики к цене приходили от затрат, то в рыночных условиях к нормативным (стандартным) затратам необходимо идти от рыночной цены.

На рис. 4.3 изображена общая схема нормативного учета и регулирования затрат.

Нормативный учет затрат служит основой для составления смет и оценки эффективности управления и позволяет:

- выявлять отклонения, их значимость и природу, выработать регулирующие воздействия;
- дать прогноз выполнения норматива затрат;
- упростить учет затрат на конечный продукт производства;
- определить качество нормативов (стандартов) и наметить пути их совершенствования;



Рис. 4.3. - Нормативный учет и регулирование затрат

- вести регистрацию и оперативный учет изменений норм и нормативов, отклонений от норм по местам и причинам их возникновения, а также по ответственным службам;
- контролировать и обобщать данные о фактических потерях и непроизводительных расходах;
- исчислять фактическую себестоимость строительной продукции на основе предварительно рассчитанных нормативных затрат;
- вести сбор данных о производственных затратах для формирования рациональной технико-экономической политики;
- создать отчетную базу для нормирования и планирования затрат;
- повысить достоверность, точность и оперативность учета затрат;

- оценить результаты работы производственных подразделений и строительной организации в целом.

Нормативный метод предполагает отдельный учет фактических затрат, отвечающих нормам и отклоняющихся от норм. В зависимости от уровня управления периодичность учета должна составлять от часа (учет в реальном масштабе времени) до месяца и года (нарастающим итогом). Это позволит своевременно предотвратить перерасход, повысить уровень технологической, организационной и плановой дисциплины.

При нормативном учете фактическая себестоимость строительной продукции исчисляется путем алгебраического суммирования нормативной себестоимости и выявленных за отчетный период изменений норм и отклонений от них. Этот метод особенно эффективен в условиях крупносерийного и массового производства. Компьютеризация делает нормативный метод учета приемлемым при мелкосерийном и единичном выпуске продукции.

Важным условием разработки системы нормативного учета является наличие четко разработанного технологического процесса изготовления продукции, несоблюдение которого вызывает отклонение затрат на производство от установленных нормами. Своевременная (до запуска изделия в производство) разработка всей технологической документации позволяет заблаговременно составить калькуляции нормативной себестоимости и глубоко проанализировать их с целью изыскания резервов снижения себестоимости в период подготовки производства.

Модификациями нормативного метода являются полный и неполный учет нормативных затрат.

*Неполный учет* нормативных затрат является менее точным, но и менее трудоемким. При этом под нормирование попадают лишь прямые затраты, и только по ним составляется нормативная калькуляция.

Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой строительной продукции;

- при незначительном изменении норм в течение отчетного периода их рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода и качество полученной информации.

*Полный учет* нормативных затрат предполагает, что текущие отклонения от норм и изменения норм органически включаются в системы бухгалтерского учета и на их основе исчисляется отчетная себестоимость строительной продукции.

Сводный учет затрат на производство при нормативном подходе ведется по статьям затрат и видам (или группам) однородной продукции. При этом одинаково допустимы как вариант, не предусматривающий обособленного учета затрат по

переделам, так и полуфабрикатный – с отражением затрат и себестоимости при передаче продукции из цеха в цех.

Ежедневное обобщение и анализ отклонений от норм по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяют руководителям производственных подразделений своевременно устранять недостатки в организации производства и предупреждать возможность их появления.

Проанализируем нормативный метод учета затрат и систему стандарт-кост. В основе обеих систем лежат следующие принципы:

- строгое нормирование затрат;
- предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям издержек;
- отдельные учет и контроль затрат на производство по действующим нормам и при отклонениях от норм по местам их возникновения и центрам ответственности;
- документирование отклонений и отнесение на виновных лиц и на финансовые результаты;
- систематическое обобщение отклонений от расходных норм и использование полученной информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления издержками.

Обе системы являются универсальными и могут применяться при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Вместе с тем между ними существуют и различия.

*При системе стандарт-кост:*

- не ведется обособленный учет изменений норм расхода, так как нормы (стандарты) затрат устанавливаются на длительный период и пересматриваются на протяжении года только при существенных изменениях в организации производства;
- возможно применение различных по напряженности норм затрат (в том числе жестких, трудно выполнимых, «идеальных» норм);
- учет отклонений от норм ведется на отдельном счете по каждой статье затрат;
- учет не регламентирован, нет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров;
- отклонения от норм расхода накапливаются в течение отчетного периода на соответствующих счетах и списываются на финансовые результаты.

*При нормативной системе:*

- учет затрат по изменениям норм и отклонениям от норм вводится в общую систему бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;

- выявленная величина отклонений от норм по статьям расхода ежемесячно списывается на себестоимость продукции (включая остатки незавершенного производства – в части затрат по изменениям норм);

- нормы пересматриваются по мере осуществления организационно-технических мероприятий, соответственно пересматриваются и нормативные калькуляции на изделия;

- отклонения от норм по местам их возникновения выявляются в оперативном порядке на основании сигнальной и другой документации для принятия управленческих решений;

- отклонения от норм по статьям затрат на отдельных счетах не учитываются;

- учет регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы;

- величина затрат по отклонениям от норм (а также по их изменениям) находит отражение в оборотных ведомостях затрат и выпуска по отдельным видам изделий, а также в калькуляциях фактической себестоимости этих изделий.

К положительным качествам системы стандарт-кост относятся следующие: все отклонения от норм (стандартов) попадают в конечном счете не на себестоимость, а списываются на счет прибылей и убытков с указанием, в каком подразделении, по какой причине и по чьей вине допущены отклонения. Это показывает влияние качества хозяйствования в цехах на конечный результат работы организации в целом. Отчетливым становится вклад каждого подразделения, каждой структурной единицы в повышение рентабельности и эффективности работы.

Компьютеризация учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции организаций инвестиционно-строительной сферы вносят коррективы в методологию учета. Возникает проблема детализации, улучшения контрольных свойств, повышения точности и достоверности учета производственных затрат за счет его рациональной постановки, в первую очередь по местам возникновения затрат.

По мере компьютеризации управления и создания автоматизированных производств роль нормативного метода возрастает. Автоматизированный банк данных позволяет фиксировать в первичных учетных документах только объем выполненной работы и отклонения от норм. Суммарный объем затрат определяется на базе информации, хранящейся в банке данных, объема работ и отклонений от норм. При этом исключается возможность возникновения ошибок, неточностей, приписок и других искажений учетной документации (рис. 4.4). Практически отпадает потребность в первичных бумажных документах, так как сведения об объеме выполненных работ и отклонениях автоматически фиксируются в ходе управления технологическим процессом системой датчиков и регистраторов. Возрастает достоверность и оперативность учетных данных. Они унифицируются, стано-

весь одинаково пригодными для всех видов учета – производственного, бухгалтерского, статистического (рис. 4.5).

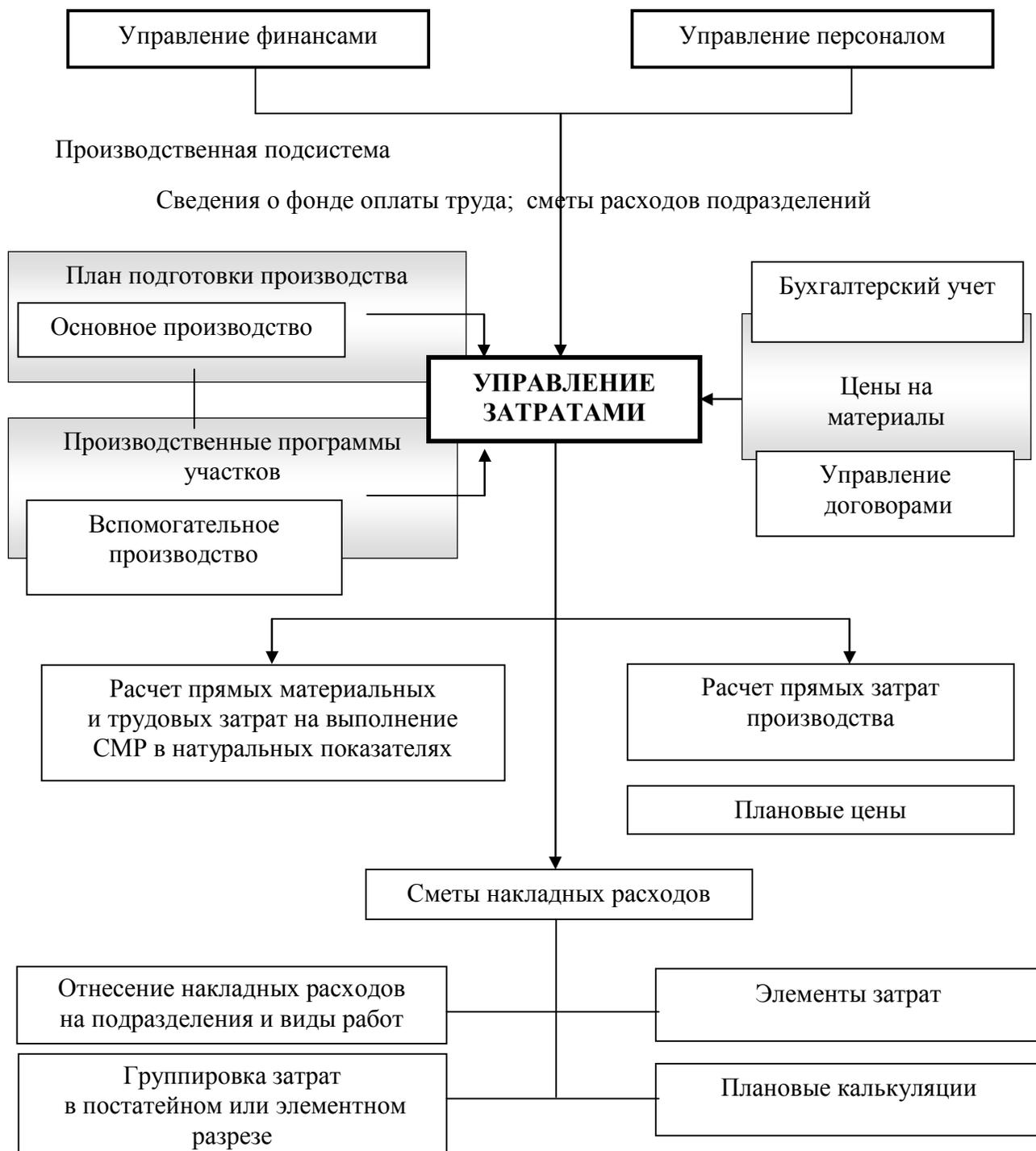


Рис. 4.4. Управление затратами с использованием информационной системы организации инвестиционно-строительной сферы



Рис. 4.5. Управление затратами с использованием информационной системы

В России развиваются следующие программы:

1. Автоматизированная система «Профит-комплекс», одним из модулей которой является учет затрат на производство и калькулирование себестоимости.

2. Система «Галактика», одним из функциональных контуров которой является контур управления производством, состоящий из четырех модулей:

- техническая подготовка производства (ТПП) – качество и полнота ТПП определяют качество планирования и управления процессом производства. Модуль ТПП предназначен для использования в конструкторских отделах, службах технической документации, технологических, планово-экономических и планово-диспетчерских службах предприятия;

- технико-экономическое планирование (ТЭП) – основным назначением модуля является автоматизация формирования плана производства и производственных программ, расчет потребностей в материальных и трудовых ресурсах, калькуляция плановой себестоимости выпускаемой продукции;

- фактические затраты – модуль ориентирован на использование в производственном секторе бухгалтерии предприятия и позволяет рассчитать фактические производственные затраты, исполнение смет накладных расходов, себестоимость единиц продукции;

- управление ремонтом – модуль предназначен для планирования ремонтных работ на предприятии и расчета фактических затрат на их проведение.

Многие крупные строительные фирмы заказывают программное обеспечение, разработанное с учетом специфики их деятельности. Для мелких и средних организаций этот вариант недоступен из-за высокой цены.

#### 4.4. Управление по отклонениям и отчетность ответственных лиц

В производственной практике *наличие отклонений* неизбежно, поэтому руководству строительной организации необходимо знать не только величину отклонений фактических результатов от планируемых, но и *причину их возникновения*. При «неблагоприятном» отклонении себестоимости фактическая себестоимость будет выше плановой, а «благоприятное» отклонение приводит к снижению фактической себестоимости.

Отклонения можно сгруппировать в три категории:

- маркетинговые отклонения, за которые отвечает маркетинговое подразделение;

- отклонения производственной себестоимости, ответственность лежит на производственном подразделении;

- отклонения административно-управленческих расходов, находящихся в ведении руководства строительной организации и ее штабных подразделений.

Остановимся на отклонениях себестоимости. Они могут быть рассчитаны для прямых трудозатрат, стоимости сырья и материалов, а также накладных расходов. Единственный необходимый показатель при анализе производственных отклонений – объем производства. Поэтому необходимо сравнивать фактическую величину материальных и трудовых затрат с нормативной. Для анализа отклонений материальных и трудовых затрат величину бюджетных затрат формируют исходя из фактического объема производства, а не запланированного до начала отчетного периода.

Для расчета данных отклонений использование нормативного месячного объема неприемлемо. При ведении счета товарно-материальных запасов по нор-

мативной себестоимости отклонения расходов считают периодическими затратами (для целей управленческого учета) и относят прямо на себестоимость в течение того периода, когда они возникли. В процессе анализа также исчисляются отклонения трудовых, материальных и производственных накладных расходов. Их арифметическая сумма указывается в отчете.

Разделение отклонений расходов на элементы позволяет отнести их к конкретным подразделениям (центрам ответственности) и менеджерам. При этом неблагоприятное отклонение не обязательно означает, что руководитель плохо работал, а благоприятные отклонения не всегда свидетельствуют о хорошей работе. Отклонения отражают, скорее, не совсем дальновидные прогнозы менеджеров, чем слабость оперативного управления. Можно считать отклонения индикаторами возможных управленческих преимуществ или недостатков.

Напомним *основные принципы управления по отклонениям*:

- предварительное составление нормативных калькуляций на основе технически обоснованных нормативов по основным статьям затрат производства;
- учет действующих нормативов и определение их влияния на уровень себестоимости продукции или выполняемых работ;
- учет фактических затрат на производство с делением их на затраты по нормативам и с отклонениями от нормативов;
- учет отклонений фактических расходов от нормативных по местам их возникновения, причинам и виновникам.

*Отклонения могут быть вызваны* изменением технологии, нормативов; переделками некачественно выполненных СМР; неисправимым браком; отсутствием материалов, ГСМ, электроэнергии, автотранспорта; поломкой строительных машин, оборудования и механизмов; отсутствием фронта работ; простоями по погодным условиям; заменой материалов на более дорогостоящие; перерасходом материалов; исправлением строительных конструкций, полученных от поставщиков; перерасходом количества машино-смен строительных машин и механизмов; сверхнормативными автомобильными перевозками; нарушениями трудовой дисциплины и т. д.

*Виновниками отклонений от норм* могут быть производитель работ, мастер и механик, рабочие бригады, отдел снабжения, участок ремонта и технического обслуживания строительной техники и т. д.

Управление затратами на основе норм дает возможность детально *проанализировать отклонения* (рис. 4.6). К примеру, отклонения для каждого подразделения (центра ответственности) можно выявить по элементам затрат, а затем каждый элемент проанализировать с позиции нормативного расходования ресурсов и нормативных цен на них.



\*Этот вид отклонений в настоящем пособии не рассматривается.

Рис. 4.6. - Анализ отклонений по распределяемым производственным затратам

Таблица 4.3

**Изменение норм заработной платы**

Марка машины ДЗ-42

Основание			Состав исполнителей		Нормативная тарифная ставка	Фактическая тарифная ставка	Экономия (+), Перерасход (-)	Объем работ	Экономия (+), перерасход (-) на весь объем работ
Документ	Дата	Номер документа	Количество	Разряд					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			1	5	8,56	8,82	-0,26	16	-4,16

Таблица 4.4

**Изменение норм на материалы**

Марка КС-4572

Материал	Основание			Норма расхода	Фактический расход	Отклонение	Цена	Экономия (+), перерасход (-)	Объем работ	Экономия (+), перерасход (-) на весь объем работ
	Документ	Дата	Номер документа							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ДТ				7,3	7,45	-0,15	1	-0,15	10	-1,5

Таблица 4.5

**Изменение норм на текущее обслуживание и ремонт**

Марка машины бульдозер ДЗ-42

Вид ремонта	Зарплата ремонтных рабочих за 1 ч			Экономия, перерасход за 1 маш.-см.	Затраты на ремонтные материалы, ч			Экономия (+), перерасход за 1 маш.-см.
	Нормативная ставка	Фактические затраты	Отклонения		Нормативная ставка	Фактические затраты	Отклонения	
ТО-2	8,82	10,4	-1,58	-12,956	10,43	9,81	0,62	5,084

Бухгалтер помогает менеджерам, указывая на возникающие отклонения, а менеджер может принять необходимые меры для выявления их причин. Например, бухгалтер указывает на отклонение от норматива материальных затрат, обусловленное избыточным потреблением материала при выполнении определенной операции, а менеджер подразделения должен исследовать весь процесс, выявить причины, вызвавшие перерасход, и принять меры для исправления ситуации. Если обнаружится, что причиной отклонения является постоянное изменение внешней среды, норматив следует пересмотреть. Изменения норм оформляются извещением, форма которого определяется видом затрат (табл. 4.3–4.5).

Существенной частью процесса управления по отклонениям является принятие решения по результатам анализа.

Отклонения оформляются путем выписки специальных сигнальных документов (табл. 4.6 – 4.8).

Таблица 4.6

**Дополнительный наряд (сигнальный)**

Описание работ	Задание			Выполнение			Качество работ (оценка)
	Объем работ	Норма времени	Расценка	Объем работ	Нормативная трудоемкость, чел.-дн.	Зарплата	
1	2	3	4	5	6	7	8

Задание выдал \_\_\_\_\_  
 Задание принял \_\_\_\_\_

Таблица 4.7

**Листок на доплату**

Ф.И.О.	Профессия	Таб. №	Операция, подлежащая оплате	Сумма доплаты	Причины доплаты	Виновники доплаты
1	2	3	4	5	6	7

Таблица 4.8

**Требование (сигнальное)**

Наименование	Объем	Цена, р.	Сумма, р.	Причины отклонений	Виновники отклонений
1	2	3	4	5	6

Отпустил \_\_\_\_\_  
 Получил \_\_\_\_\_

Для анализа причин и выявления виновников отклонений фактических затрат от нормативных, а также их оперативного контроля на каждое место возникновения затрат открывают учетную карточку (табл. 4.9). В управлении механизации такую карточку заводит механик. В нее заносят сведения о количестве машинистов, обслуживающих машину, почасовой оплате их труда, потребляемых материалах (ГСМ, запчасти и т. п.), на основе которых исчисляется нормативная себестоимость 1 часа работы строительной машины (1 маш.-ч) *по прямым переменным затратам*.

Таблица 4.9

**Учетная карточка**  
Марка строительной машины \_\_\_\_\_

Число машинистов	Разряд	Часовая тарифная ставка, р.	Материальные затраты, р.		Нормативная себестоимость 1 маш.-см.
			ГСМ	Запчасти	
1	2	3	4	5	6

Для управленческих целей используются информационные отчеты, отчеты об экономических показателях и о персональной деятельности (контрольные). Эти отчеты предназначены для информирования руководства о происходящих событиях.

Существует два общих типа отчетов о деятельности подразделения (центра ответственности). В одном из них его деятельность рассматривается с точки зрения хозяйственной единицы. *Отчеты об экономических показателях* формируются на базе бухгалтерской информации, включая учет полных затрат. В другом типе отчетов основное внимание уделяется деятельности руководителя подразделения (центра ответственности).

Целью *контрольного отчета* является сравнение фактических показателей подразделения (центра ответственности) с планируемыми. Важнейшими задачами контрольных отчетов являются:

- показ персональной ответственности;
- сравнение фактических результатов с наилучшими достижимыми нормативами;
- выделение важной информации.

Учет по центрам ответственности также классифицирует затраты на контролируемые и не контролируемые конкретным центром ответственности. Многие строительные организации в контрольных отчетах показывают лишь контролируемые затраты, другие же отражают и неконтролируемые затраты (в информационных целях).

Конкретные элементы затрат должны отображаться по их предполагаемой значимости. Значимость любой статьи не обязательно пропорциональна ее вели-

чине. Руководство может интересоваться статья затрат относительно небольшой величины (например, командировочные расходы), если эти затраты могут сигнализировать о более серьезной проблеме. Система контроля затрат должна работать по принципу исключения. Это значит, что конкретный отчет должен фокусировать внимание руководства на относительно небольшом количестве статей, в которых фактические показатели существенно отличаются от нормативных.

Ни одна система контроля не проводит четкого различия между ситуациями, требующими внимания руководства и не требующими его. Например, статьи с неблагоприятными отклонениями обычно подлежат дальнейшему исследованию, а последующий их анализ может показать, что такие отклонения полностью оправданы. И, наоборот, при нулевом и даже благоприятном отклонении, ситуация может быть неблагоприятной.

В строительных организациях особого контроля заслуживает ограниченное число факторов, играющих решающую роль в достижении целей компании или подразделения (центра ответственности). Они называются ключевыми факторами успеха, а количественные величины, относящиеся к ним, – ключевыми показателями. Эти факторы могут изменяться быстро и непредсказуемо, сильно влияя на результаты деятельности. Число таких показателей обычно не больше пяти в одном подразделении (центре ответственности). Система отчетности должна быть построена таким образом, чтобы этим факторам уделялось особое внимание.

Контрольным периодом, т. е. периодом, за который составляется отчет, является кратчайший промежуток времени, в течение которого руководство может вмешаться и улучшить положение дел. Этот период разный для различных центров ответственности, статей затрат и выпущенной продукции.

Другим аспектом периодизации отчетов, на который следует обратить внимание, является интервал времени между концом отчетного периода и датой выпуска отчета. Для месячных отчетов такие интервалы должны быть меньше недели. Чтобы выдержать такие сроки, можно использовать допуски по «фактическим» величинам, по которым нет точной информации. Это оправданно, потому что отчет с некоторыми допусками, представленный вовремя, предпочтительнее скрупулезного отчета, подготовленного слишком поздно, когда невозможно эффективно вмешательство.

Ценность контрольных отчетов заключается в следующем:

- если человек знает, что его деятельность будет проверяться и обсуждаться, он стремится работать лучше, чем при уверенности, что никто его не проверит;
- даже если невозможно изменить случившееся, анализ причин прошедшей деятельности поможет наметить пути улучшения результатов в будущем.

Контрольный отчет полезен только на первой стадии процесса. Руководитель интерпретирует отклонения исходя из информации о положении дел в центре ответственности. Изучая отчет, он пытается одновременно оценить эффективность и результативность центра. Контрольные отчеты центров нормативной себестоимости обычно содержат достоверную информацию о выпуске продукции.

Во многих других центрах ответственности (в большинстве подразделений компании, а также в неприбыльных организациях) отчет не выявляет результативность центра, в лучшем случае он показывает, соответствует ли величина затраченных ресурсов указанной в плане.

Руководители должны помнить, что выявление отклонений имеет смысл, только при наличии верных нормативов. Даже стандартная себестоимость может не давать точную оценку необходимых затрат, если норматив был установлен неправильно либо устарел. Поэтому первым шагом при анализе отклонений является изучение правильности установленного норматива.

В практической деятельности строительной организации учетные данные по центрам ответственности отражают в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров получают информацию об отклонениях от сметы, детализированную информацию о затратах производства по местам возникновения, центрам ответственности и предприятию в целом. Пример такого отчета приведен в табл. 4.10.

Таблица 4.10

**«УТВЕРЖДАЮ»**  
**Генеральный директор**  
**ЗАО «ПСО Леноблагрострой»**

#### Отчет по смете затрат (р.) на производство продукции

№ п/п	Статья затрат	Сумма, тыс.р.
1	Основные материалы	49699,73
2	Зарплата основных рабочих с начислениями	19115,28
3	Эксплуатация машин и механизмов	7646,12
	<b>ИТОГО</b>	<b>76461,13</b>
4	Осталось в незавершенном производстве (20-й счет)	4829,77
5	Всего готовой продукции	71631,36
6	Реализовано	37796,18
7	Осталось на складе готовых изделий (40-й счет)	33835,18

Главный бухгалтер: \_\_\_\_\_

На более высоких уровнях управления отчет менее детализирован. Информация директора по производству (рис. 4.7) о контроле деятельности содержит данные анализа значительных отклонений от сметы затрат для каждого начальника участка – центра ответственности (функциональной зоны) и объяснения соответствующих руководителей. *Учет по центрам ответственности* основан на принципе, что лучше относить на центр те затраты, на которые может воздействовать его руководитель.

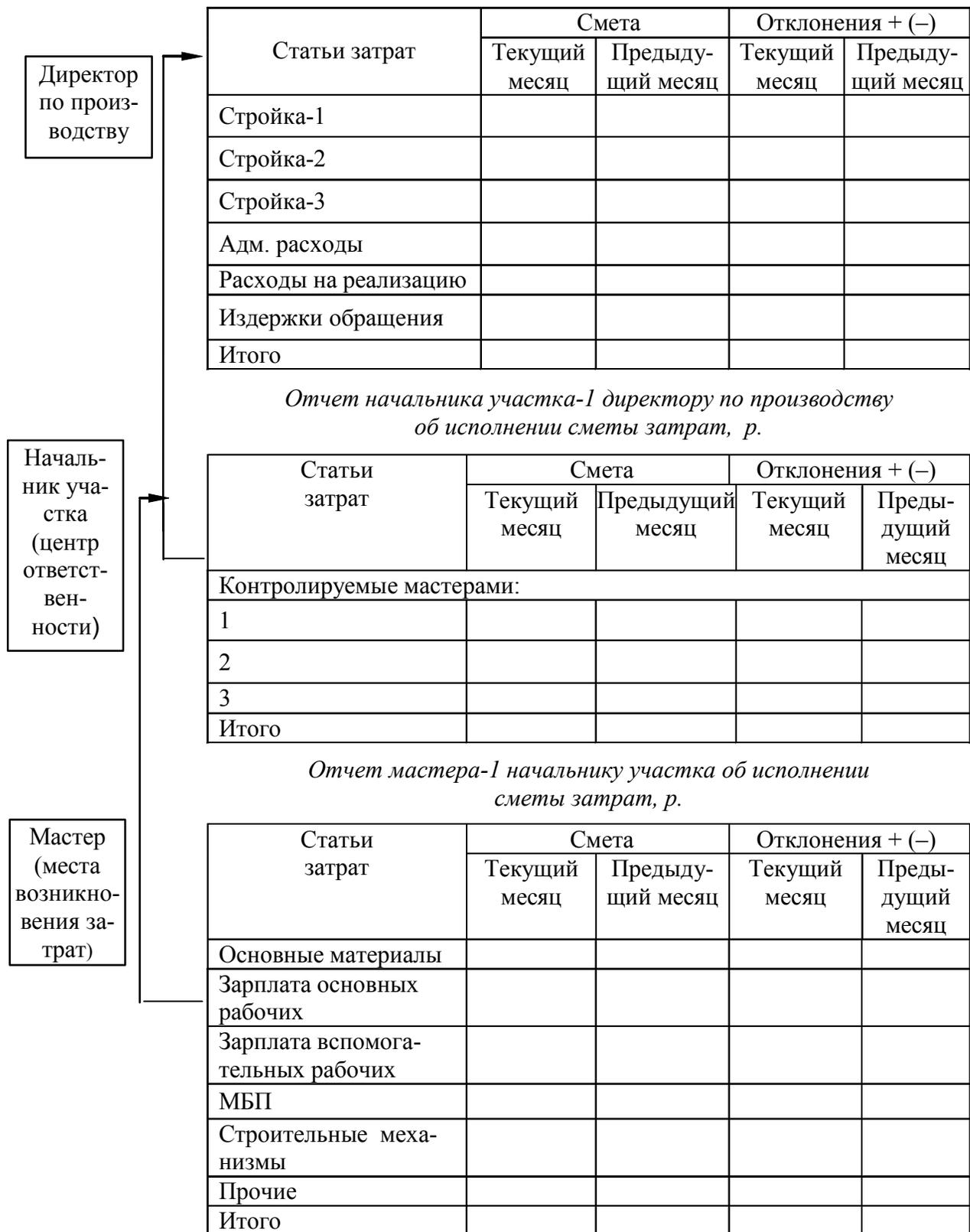


Рис. 4.7. Ежемесячные отчеты ответственных лиц об исполнении сметы затрат, р.

Часто ответственность за определенную статью расходов может быть разделена. Например, ответственность за количество используемого сырья несет начальник производственного цеха, а служащий отдела снабжения отвечает за цену этого сырья. Иногда трудно точно определить ответственное лицо. Чрезмерные потери могут возникать из-за небрежной транспортировки и разгрузки материалов транспортным участком или закупки отделом снабжения материалов низкого качества.

Тем не менее все различия между фактическими и сметными затратами отражают в отчете, чтобы можно было выявить причины отклонений, установить ответственность и принять корректирующие меры.

Рассмотрим порядок *расчетов отклонений* от сметы на конкретном примере. Малое строительное предприятие «ЛЮАС» производит тротуарную плитку. Технологический процесс состоит из одной операции, нормативные затраты для которой отражены в карточке (табл. 4.11).

Таблица 4.11

**Карточка по учету нормативов затрат на выпуск тротуарной плитки**

Вид затрат:	Стоимость, р.
1. Материальные составляющие:	
песок – 2,49 кг по 0,50 р./кг	1,25
цемент – 1,36 кг по 6 р./кг	8,16
щебень – 3,41 кг по 1,2 р./кг	4,09
краситель – 0,04 кг по 50 р./кг	2,00
добавка (суперпластификатор) – 0,01 кг по 90 р./кг	0,90
2. Труд основных производственных рабочих (исходя из расчета 120 р./м <sup>2</sup> )	4,26
3. Косвенные расходы	0,84
4. Суммарные переменные нормативные затраты	21,50
5. Нормативная цена реализации	30,00
6. Нормативный доход от покрытия	8,50

«ЛЮАС» планирует произвести в апреле 12000 м<sup>2</sup> плитки. На основе информации, содержащейся в карточке выполняют смету (табл. 4.12), согласно которой непроизводственные расходы составляют 45000 р. (предполагается, что они возникают равномерно в течение года). МП «ЛЮАС» применяет систему учета переменных затрат для оценки доходности. На основе фактических данных о затратах на производство тротуарной плитки составляют отчеты (табл. 4.13).

Таблица 4.12

**Смета на выпуск тротуарной плитки**

Наименование показателя	Расход, р.	Приход, р.
1	2	3
1. Выручка от реализации (30000 шт. плитки по 30 р. за 1 изделие)		900000
2. Материальные составляющие:	491910	
цемент	244800	
песок	37350	
щебень	122760	
краситель	60000	
добавка	27000	
3. Оплата труда основных производственных рабочих	127800	
4. Косвенные расходы:	25200	
5. Всего переменных затрат	644910	
6. Сметный доход от покрытия		255090
7. Непроизводственные расходы:	45000	
Электроэнергия (0,3 р. на ед. изделия)	9000	
Горячая вода (0,1 р. на ед. изделия)	3000	
Холодная вода (0,1 р. на ед. изделия)	3000	
Аренда форм (0,3 р.)	9000	
Амортизация (0,2 р.)	6000	
Управление (0,5 р)	15000	
8. Сметная прибыль		210090

**Отчет о выполнении сметы затрат на выпуск тротуарной плитки**

Показатель	Расход, р.	Приход, р.
1. Выручка от реализации (30000 шт. плитки по 30 р. за 1 изделие)		900000
2. Материальные составляющие (р. на ед. изделия):	497000	
цемент (0,67)	250000	
песок (0,20)	30000	
щебень (0,47)	130000	
краситель (22)	60000	
добавка (45)	27000	
3. Оплата труда основных производственных рабочих	127800	
4. Косвенные расходы:	25200	
5. Всего переменных затрат	650000	
6. Сметный доход от покрытия		250000
7. Непроизводственные расходы:	45000	
Электроэнергия (0,01 р. на ед. изделия)	9000	
Горячая вода (0,01 р. на ед. изделия)	3000	
Холодная вода (0,02 р. на ед. изделия)	3000	
Аренда форм (0,07 р.)	9000	
Амортизация (0,04 р.)	6000	
Управление (0,20)	15000	
8. Прибыль		205000

Итоги работы подводят ежемесячно: дается характеристика работы отдельных участков (центров ответственности), анализируются отклонения фактических затрат от нормативных, выявляются их причины и виновные. По результатам анализа разрабатываются мероприятия, направленные на соблюдение установленных сметой затрат и на их снижение.

Для контроля эффективности использования строительной техники начальник участка ежемесячно представляет отчет, в котором показывает объем выполненных работ, выручку от реализации, фактические прямые переменные затраты и их отклонение от нормативных (табл. 4.14). На основе таких отчетов и данных бухгалтерского учета о затратах составляется отчет о результатах деятельности по каждому виду выполняемых работ и в целом по управлению механизации (табл. 4.15).

Такая система управления затратами позволяет оперативно выявить все излишние расходы управления механизации, вовремя принять меры по их устранению и тем самым снизить затраты на производство.

Таблица 4.14

**Отчет начальника участка механизации за \_\_\_\_\_ месяц**

Марка строительной машины	Выручка от реализации, р.	Объем выполненных работ, маш.-ч	Прямые переменные затраты, р./ч					Нормативные затраты		Отклонение (гр.10 – гр.8)
			ГСМ	Запчасти	Зарплата	Итого затрат (гр.4+гр.5+гр.6)	На объем работ	Себестоимость 1 маш.-ч (гр.7/гр.3)	На объем работ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ЭО-3323	32250	213,33	85	39,40	20	144,40	18483,20	206,38	26417,07	7933,87
ЭО-3322	33525	200,00	85	42,50	20	147,83	17740,00	226,72	27206,00	9466,00
КС-4572	38897	213,33	89	82,98	20	191,98	24573,87	275,23	35229,87	10656,00
КС-4561	40833	213,33	76	62,40	20	158,23	20253,87	228,18	29207,47	8953,60
ДЗ-42	26330	186,67	79	31,13	20	130,30	14593,60	212,30	23777,60	9184,00
ДЗ-171	38500	200,00	102	46,07	20	168,07	20168,00	234,93	28192,00	8024,00

Таблица 4.15

**Отчет о результатах деятельности управления механизации за \_\_\_\_\_ месяц, р.**

Показатель	Участки (центры ответственности)		Общие итоги	
	землестроительной техники	грузоподъемных машин и технологического автотранспорта	Убыток	Прибыль
Выручка от реализации	31774	24316	–	–
Прямые (переменные) расходы	18998	19475	–	–
Доход от оказания услуг	12776	4841	–	–
Общехозяйственные расходы	–	–	1284	–
Коммерческие расходы	–	–	164	–
Итого	–	–	1448	17617
Прибыль от оказания услуг	–	–	–	16169

Однако использование калькуляции для контроля затрат в производстве ограничивается ее основным недостатком – она дает «посмертную» информацию, которая на текущий момент не актуальна, что не позволяет принять оперативное решение. Усредненные данные о себестоимости услуг строительной техники на многих участках и разных объектах не отражают всей картины формирования себестоимости: скрыты виновники роста затрат. Поэтому для внутрипроизводственного контроля целесообразно использовать нормативные калькуляции и учитывать отклонения от них.

Управленческая отчетность – неотъемлемая часть системы управления затратами, в которой формируется информация о деятельности центров ответственности за определенный период, необходимая руководителям. Именно на базе информации по центрам ответственности строится система управления затратами в организации.

Управленческая отчетность (в отличие от бухгалтерской, разрабатываемой на базе финансового учета и ориентированной на внешних пользователей) формируется для внутренних пользователей – руководителей различных уровней. Поэтому нельзя установить общие правила формирования и представления внутренней отчетности, это законодательно не регламентируется и является внутренним делом организации.

Управленческая отчетность необходима, по крайней мере, по двум причинам. Во-первых, с ее помощью руководство может контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы возглавляющих их лиц (прорабов). Любое планирование, в том числе и по подразделениям, теряет смысл при отсутствии четко налаженного контроля. Во-вторых, управленческая отчетность помогает самим ответственным лицам – руководителю любого уровня важно знать, насколько хорошо работает его подразделение, чтобы своевременно откорректировать планы, если они не выполняются.