

Тема 2. Управление затратами организации

Вопрос 7. Прогнозирование затрат и финансовых результатов деятельности организации. Методы планирования затрат на производство и реализацию продукции.

Основные принципы управления стоимостью проекта.

Стоимость проекта определяется совокупностью стоимостей ресурсов проекта, стоимостями и временем выполнения работ проекта. Для строительных проектов определяется стоимость строительства, которая представляет собой часть стоимости проекта, в которую входят денежные средства, необходимые для капитального строительства. Оценка всех затрат по проекту эквивалентна оценке общей стоимости проекта.

Управление стоимостью проекта включает в себя процессы, необходимые для обеспечения и гарантии того, что проект будет выполнен в рамках утвержденного бюджета. В контексте настоящей главы управление стоимостью и управление затратами практически являются тождественными понятиями. Целями системы управления стоимостью (затратами) является разработка политики, процедур и методов, позволяющих осуществлять планирование и своевременный контроль затрат.

Управление стоимостью (затратами) проекта включает следующие процессы:

- оценка стоимости проекта;
- установление целевых показателей затрат на реализацию проекта;
- контроль стоимости (затрат) проекта, постоянной оценки фактических затрат, сравнения с ранее запланированными в бюджете и выработки мероприятий корректирующего и предупреждающего характера .

Основным документом, с помощью которого осуществляется управление стоимостью проекта, является бюджет. Бюджетом называется директивный документ, представляющий собой реестр планируемых расходов и доходов с распределением по статьям на соответствующий период времени. Бюджет является документом, определяющим ресурсные ограничения проекта, поэтому при управлении стоимостью на первый план выходит затратная его составляющая, которую принято называть сметой проекта.

Смета проекта - документ, содержащий обоснование и расчет стоимости проекта (контракта), обычно на основе объемов работ проекта, требуемых ресурсов и цен.

Одним из способов, позволяющих управлять затратами проекта, является использование структуры счетов затрат (планов счетов). Для выполнения работ требуются ресурсы, которые могут выражаться как в труде рабочих, материалах, оборудовании, так и в виде позиций денежных затрат, когда нет необходимости или возможности знать, какие конкретно ресурсы их составляют. На стадии формирования бюджета работы все ресурсы, привлекаемые для ее выполнения, списываются на различные статьи затрат.

Так как структура счетов затрат разрабатывается по принципам декомпозиции, то путем агрегирования информации со счетов нижних уровней структуры можно получить данные о затратах на требуемом уровне детализации, вплоть до верхнего, характеризующего бюджет проекта.

При выполнении работ проекта фактическая информация о затратах также учитывается на соответствующих счетах затрат, что позволяет на соответствующих уровнях детализации проводить сравнение запланированных затрат (бюджетных) с фактическими.

Управление стоимостью осуществляется на протяжении всего жизненного цикла проекта, при этом, естественно, процессы управления реализуются по-разному на различных этапах проектного цикла. Это находит отражение в современной концепции управления стоимостью проекта - управления стоимостью на протяжении проекта (life-cycle costing - LCC) (рис. 1).

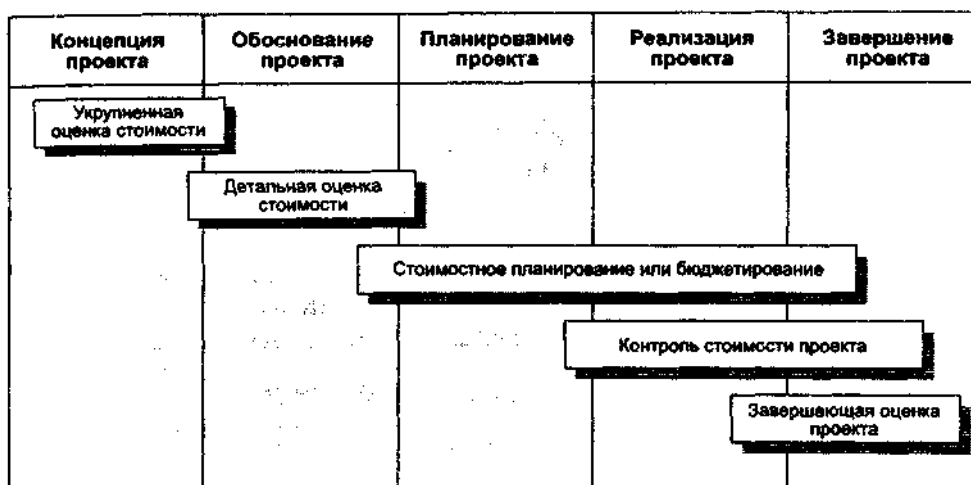


Рис. 1. Управление стоимостью на протяжении жизненного цикла проекта

Представленная на рисунке концепция будет описана ниже по мере рассмотрения процессов, составляющих управление стоимостью, особенно процесса оценки стоимости проекта, так как этот процесс является основным как для бюджетирования и контроля, так и для функции управления стоимостью в целом.

Распределение стоимости проекта в течение его жизненного цикла неравномерно и обычно имеет структуру, представленную на рис. 2.

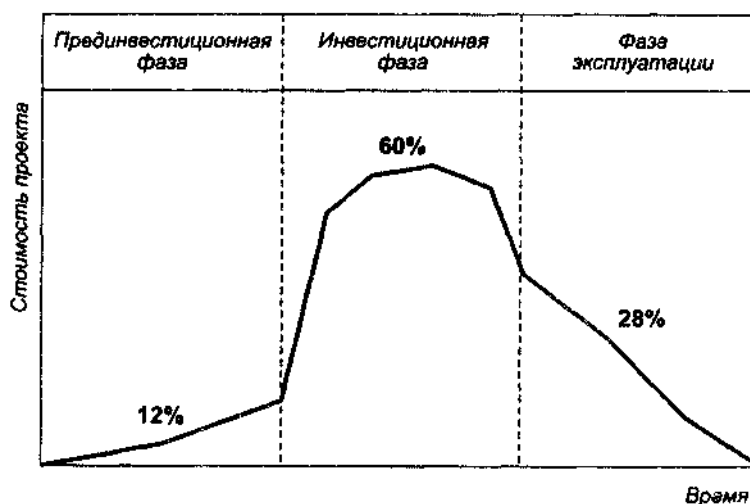


Рис. 2. Распределение стоимости проекта в течение его жизненного цикла

Как видно из рисунка, основная часть стоимости возникает на фазе реализации проекта. Но следует отметить, что основные решения, обуславливающие показатели стоимости проекта, принимаются на прединвестиционной фазе проекта. Таким образом, возможность управления стоимостью проекта также распределяется неравномерно на протяжении всего его жизненного цикла.

Методы контроля стоимости проекта.

Контроль стоимости проекта возникает из-за влияния факторов, обуславливающих отклонения от ранее запланированного бюджета, и направлен на управление изменениями в

стоимости проекта с целью снижения отрицательных аспектов и увеличения позитивных последствий изменения стоимости проекта.

Контроль стоимости проекта включает:

- мониторинг стоимостных показателей реализации проекта с целью обнаружения отклонений от бюджета;
- управление изменениями в бюджете с целью обеспечения выполнения бюджета;
- предотвращение ранее запланированных ошибочных решений;
- информирование всех заинтересованных лиц о ходе выполнения проекта с точки зрения соблюдения бюджета.

Контроль стоимости проекта имеет две составляющих: учетную, т.е. оценку фактической стоимости выполненных работ и затраченных ресурсов, а также прогнозную, т.е. оценку будущей стоимости проекта. Базовыми показателями, используемыми при контроле стоимости проекта, являются следующие:

- необходимо для завершения (НДЗ): устанавливается оценка затрат, которые предстоят для завершения работы или проекта. Оценка НДЗ является наилучшей текущей оценкой того, сколько надо дополнительно вложить на данный момент, чтобы завершить работу;
- расчетная стоимость (РС): наилучшая оценка общей стоимости, которую будет иметь работа или проект по завершении. Расчетная стоимость вычисляется как сумма фактических затрат на текущую дату и НДЗ.

Существуют два основных метода контроля стоимости:

- традиционный;
- метод освоенного объема.

Традиционный метод контроля использует следующие понятия (рис. 3).

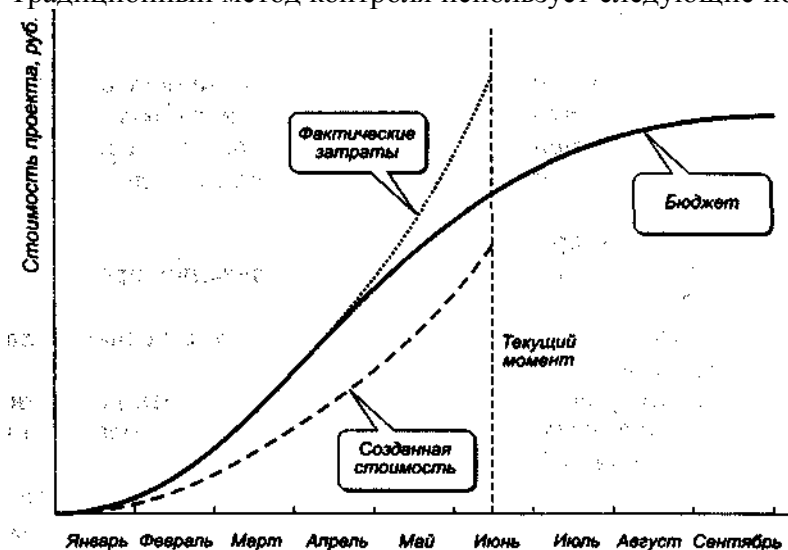


Рис. 3. Отчетный график выполнения объектов

Плановые (бюджетные) затраты - BCWS (Budgeted Cost of Work Scheduled). Это бюджетная стоимость работ, запланированных в соответствии с расписанием или количество ресурса, предполагаемые для использования к текущей дате. Текущая дата - это дата, на которую имеется фактическая информация.

$BCWS = BC$ (общий бюджет) \times % по плану.

Фактические затраты - ACWP (Actual Cost of Work Performed). Это стоимость фактически выполненных работ на текущую дату или количество ресурса, фактически потраченное на выполнение работ до текущей даты. Фактические затраты не зависят от плановых показателей по затратам или потреблению ресурсов.

Основной недостаток традиционного метода заключается в том, что он не учитывает, какие работы были фактически выполнены за счет потраченных денежных средств. Другими словами, он не оперирует временем или графиком выполнения работ.

Расхождение по затратам при традиционном методе рассчитывается как разница между фактическими и плановыми затратами.

Метод освоенного объема основан на определении отношения фактических затрат к объему работ, которые должны быть выполнены к определенной дате. При этом учитывается информация по стоимости, плановому и фактическому графику работ и дается обобщенная оценка по состоянию работ на текущий момент. Выявленные тенденции используются для прогноза будущей стоимости объема работ при завершении и определения факторов, оказывающих влияние на график выполнения работ.

При анализе освоенного объема используются три показателя для определения расхождения в графике работ и стоимости:

- плановые (бюджетные) затраты - BCWS;
- фактические затраты - ACWP;
- освоенный объем - BCWP (Budgeted Cost of Work Performed). Это плановая стоимость фактически выполненных работ или количество ресурса, запланированное на фактически выполненный объем работ к текущей дате. Освоенный объем не зависит от фактически произведенных затрат по работе.

Освоенный объем не зависит от фактически произведенных затрат по работе.

BCWP - Плановая стоимость x% использования ресурса.

Рисунок 4 дает графическое представление анализа на основе факта.

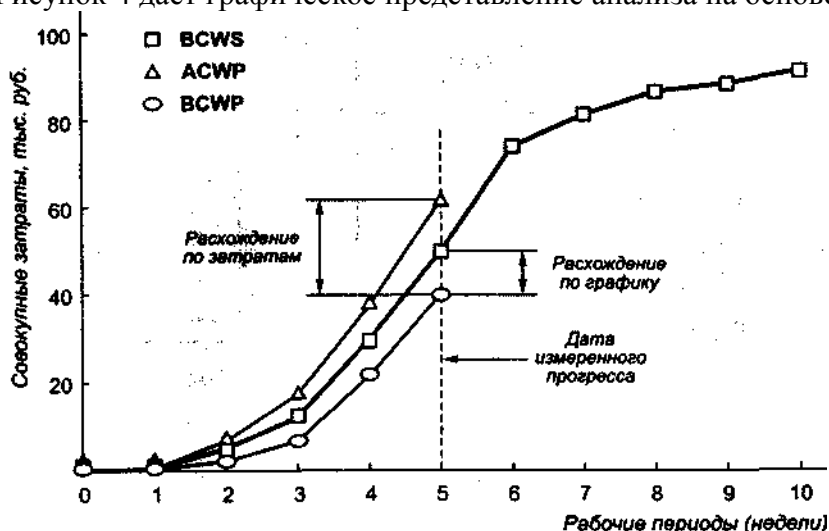


Рис. 4. Анализ освоенного объема и расхождений

Так как метод освоенного объема учитывает фактор времени, то он позволяет определить как реальное отклонение по затратам, так и отставание по графику выполнения работ.

Отклонение по затратам (перерасход денежных средств) представляет собой величину, полученную из разности фактической стоимости выполненных работ (ACWP) и плановой стоимости выполненных работ (BCWP). Для работы, находящейся в процессе выполнения, необходимо выполнить процентную оценку завершенности (с точки зрения затрат).

Отклонение по затратам - CV (Cost Variance) = ACWP - BCWP.

Отставание от графика определяется разностью между плановой стоимостью работ по графику (BCWS) и плановой стоимостью выполненных работ (BCWP).

Использование метода анализа освоенного объема требует дополнительной структуризации системы управления затратами по проекту и дополнительных усилий менеджера по сбору и анализу данных. Тем не менее, данный подход позволяет получить более точную картину состояния дел по проекту и представить ее высшему руководству и заказчику в виде разнообразных отчетов (рис. 5).

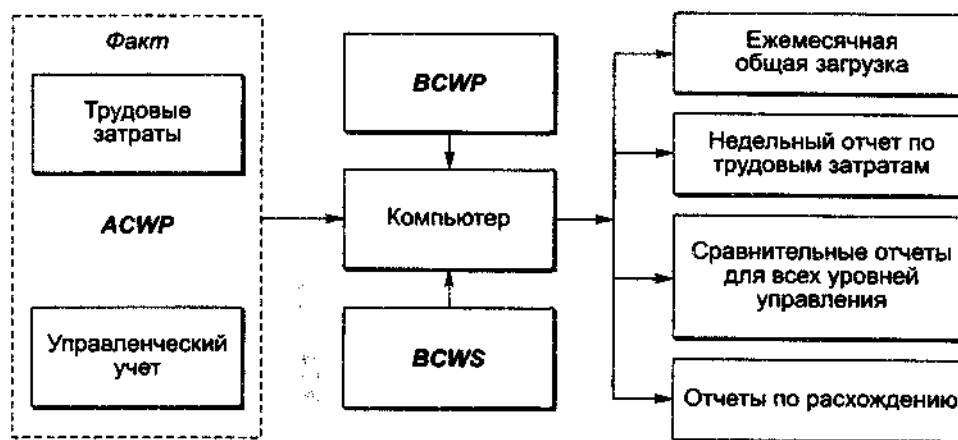


Рис. 5. Процесс сбора данных и создания отчетов

Основные показатели, используемые для анализа состояния затрат по проекту, представлены в табл. 1.

Таблица 1. Стоимостные параметры работ проекта

Показатель	Формула или способ расчета
Плановая стоимость выполненных работ (BCWP, освоенный объем). Плановая стоимость фактически выполненных работ или количество ресурса, запланированное на фактически выполненный объем работ к текущей дате	$BCWP = \text{Плановая стоимость} \times \text{х} \times \%$ использования ресурса
Общие бюджетные затраты	Полная стоимость работы, принятая в базовом плане
Бюджетная стоимость (BCWS). Часть стоимости работы, которая должна быть освоена к текущей дате в соответствии с базовым планом (стоимость работы в расчете за период времени по плану)	Общие бюджетные затраты \times % по плану
Фактические затраты (ACWP)	Фактические затраты по работе на текущую дату
Индекс освоения затрат: = 1 - затраты на текущую дату соответствуют плану > 1 - на текущую дату затрачено меньше средств, чем предусмотрено < 1 - на текущую дату средств затрачено больше, чем предусмотрено	Освоенный объем / Фактические затраты
Отклонение по затратам < 0 - перерасход средств на текущую дату > 0 - недорасход средств на текущую дату	Освоенный объем - Фактические затраты
Относительное отклонение по затратам	Показывает отношение отклонения по затратам к запланированным по бюджету затратам на текущую дату (BCWS)

Модуль 4. Управление операционной деятельностью организации

Оценка стоимости до завершения	Базируется на текущих результатах
Оценка (прогноз) стоимости по завершении - оценка полной стоимости работы, базирующаяся на текущих результатах	Фактические затраты + Оценка стоимости до завершения
Индекс выполнения плана - отношение освоенного объема к бюджетной стоимости работ по плану на текущую дату	Освоенный объем / Бюджетная стоимость
Расхождение по затратам: < 0 - перерасход затрат	Бюджетные затраты - Оценка стоимости по завершении
Процент перерасхода затрат, %	Расхождение по затратам / Бюджетные затраты

Основным достоинством методики освоенного объема является возможность «раннего обнаружения» (обнаружения на ранних стадиях реализации проекта) несоответствия фактических показателей проекта плановым, прогнозирования на их основе результатов выполнения проекта (сроков, затрат и т.д.) и принятия своевременных корректирующих воздействий, вплоть до прекращения проекта.

Помимо оценки суммарных затрат на выполнение проекта, на основании наблюдаемых показателей освоенного объема возможно также прогнозирование и других характеристик проекта.

Поясним разницу между традиционным методом и методом освоенного объема на примере.

Допустим, бюджет проекта составляет 100 денежных единиц. На выполнение работ до текущей даты планировалось израсходовать 25 единиц, а фактически было израсходовано 22 единицы, т.е. BCWS - 25, а ACWP = 22. При этом согласно плану на выполнение работ нужно было израсходовать 20 единиц, т.е. BCWP = 20.

В соответствии с традиционным подходом отклонение по затратам составляет $25 - 22 = 3$ ед., т.е. наблюдается экономия. В соответствии с методом освоенного объема реальное отклонение по затратам составляет $20 - 22 = -2$ ед., т.е. имеет место перерасход денежных средств. При этом отклонение от графика расхода денежных средств составляет $25 - 20 = 5$ ед., что говорит об отставании реального хода выполнения проекта от запланированного на 20%.

Прогнозирование затрат подразумевает оценку конечной стоимости проекта на основании информации о затратах проекта на текущий момент времени.

Существуют следующие варианты оценки конечной стоимости проекта (НАС), при которых используются как традиционный метод оценки, так и метод освоенного объема:

- Стоимость по завершении = Фактические затраты на текущую дату + Оставшаяся стоимость проекта, скорректированная с учетом индекса освоения затрат.
- Стоимость по завершении = Фактические затраты на текущую дату + Оценка оставшейся стоимости проекта (ЕТС).
- Стоимость по завершении = Фактические затраты на текущую дату + Новая смета на оставшуюся часть проекта.

Индекс освоения затрат (CPI) рассчитывается как отношение освоенного объема к фактическим затратам:

$$CPI = \frac{BCWP}{ACWP},$$

Параллельно рассчитывается индекс выполнения расписания (SPI):

$$SPI = \frac{BCWP}{BCWS},$$

С использованием этих показателей оценка затрат по завершении (прогнозирование затрат) рассчитывается следующим образом: /. Традиционный метод

$$EAC = ACWP + ETC$$

2. Метод освоенного объема Оптимистическая оценка

$$EAC = \frac{BC - BCWP}{\text{Суммарный CPI}} + ACWP$$

Пессимистическая оценка

$$EAC = \frac{BC - BCWP}{\text{Суммарный CPI} \times \text{SPI}} + ACWP$$

Также может использоваться показатель прогнозного отклонения стоимости проекта (variance at completion - VAC):

$$VAC = BAC - EAC$$

В этих формулах используются суммарные индексы, а не периодические или дискретные. Периодические данные о затратах в различные моменты времени могут значительно отличаться друг от друга, что в итоге некорректно отразится на конечной оценке. Суммарные данные сглаживают эти отклонения, оставаясь при этом более надежным инструментом для долгосрочного прогнозирования. В любом случае нельзя забывать, что, с какой бы точностью не была сделана оценка по завершении, она не будет на 100% корректно отражать конечный результат проекта. Чем ближе момент оценки к моменту завершения проекта, тем меньше разница между этими двумя величинами.

Пример расчета контрольных показателей стоимости проекта приведен ниже.

Таблица 2. Пример расчета показателей выполнения бюджета проекта

	Плановые затраты	Освоенный объем	Фактически е затраты	Отклонение по затратам		Отклонение по расписанию	
				CV(\$)	CVP (%)	SV(\$)	SVP (%)
Работа	BCWS	BCWP	ACWP	CV(\$)	CVP (%)	SV(\$)	SVP (%)
1	63,000	58,000	62,500	-4,500	-7,8	-5,000	-7,9
2	64,000	48,000	46,800	1,200	2,5	-16,000	-25,0
3	23,000	20,000	23,500	-3,500	-17,5	-3,000	-13,0
4	68,000	68,000	72,500	-4,500	-6,6	0	0,0
5	12,000	10,000	10,000	0	0,0	-2,000	-16,7
6	7,000	6,200	6,000	200	3,2	-800	-11,4
7	20,000	13,500	18,100	-4,600	-34,1	-6,500	-32,5
Всего	257,000	223,700	239,400	-15,700	-7,0	-33,300	-13,0

Индекс освоения затрат будет равен $223,700/239,400 = 0,93$, а оценка затрат по завершении всего проекта - $257,000 \times 0,93 = 239,100$. Из этих показателей видно, что проект пока выполняется с экономией его стоимости проекта, и если он будет выполняться с теми

же параметрами, то экономия в стоимости проекта составит $VAC = 257,000 - 239,100 = 17,900^1$.

Функции и задачи управления себестоимостью продукции.

Управление затратами является составной частью менеджмента, которая непосредственно оперирует данными о затратах. Процесс управления себестоимостью имеет непосредственное отношение с просчитанными на дальнейшее будущее расходами также равно как и с расходами прошлого. В каждой организации важно повышать качество анализа и управления всеми расходами. В данных условиях обострения борьбы с конкурентами обычно одерживают победу те организации, чьи сотрудники обладают более качественной подготовкой в области основ финансово-экономического общего анализа, которые умеют предоставить на основе проведенного анализа нужные и правильные выводы, а также сформулировать необходимые рекомендации для непосредственного разрешения вопросов развития организации в будущем.

Субъектами управления затрат выступают руководители и специалисты предприятия и его подразделений. Объектом управления выступают затраты на реализацию, эксплуатацию и утилизацию товаров (работ, услуг).

В качестве информационной базы для финансового менеджмента наибольший интерес представляют данные об уровне, динамике и структуре себестоимости; классификации затрат; показателях рентабельности.

Управление затратами на предприятии не самоцель, так как оно совершенно необходимо для достижения определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Основные базовые принципы управления себестоимостью продукции давно выработаны практикой и в принципе сводятся к следующему:

- применение системного подхода к управлению себестоимостью продукции;
- полное единство всех способов, которые практикуются на различных стадиях управления себестоимостью;
- управление себестоимостью на всех уровнях жизненного цикла продукции - непосредственно от изготовления до утилизации;
- правильное и органичное сочетание всех расходов и их понижения с наивысшим качеством товаров;
- невозможность допущения лишних расходов на предприятии;
- широкое непосредственное внедрение способов отличающихся высокой отдачей и эффективностью понижения уровня всех расходов;
- непосредственное усовершенствование обеспечения информационного характера об уровне всех расходов;
- увеличение уровня заинтересованности подразделений производства на предприятии в итоговом уровне понижения расходов.

Системный способ или подход может найти свое применение в том, что к примеру эффективность управления себестоимостью принято оценивать по непосредственной эффективности самого слабого из звеньев звена системы. Чтобы ни было: посредственная ли присутствует мотивация и стимулирование к качественному понижению всех расходов на предприятии, недостаточный по общему объему и по качеству проведенный анализ, система расходов и их учета не удовлетворяет необходимым требованиям, - оно скажется в любом случае на итоговом показателе функционирования всей системы в целом. Только слабое звено и может определять эффективность и надежность работы всей системы

¹ Рощин В.М. Управление проектами.

воспроизводства, какой в данном случае выступает организация.

Естественно, что недостаточное внимание к одной из функций управления себестоимостью продукции может в итоге свести всю проделанную работу на нуль. Методическое единство управления себестоимостью продукции на различных стадиях предполагает наличия единых требований к обеспечению информационного характера, учету и планированию, анализу расходов в организации.

Соблюдение единых принципов управления себестоимостью продукции обычно создает основную базу для появления экономической конкурентоспособности компании, непосредственного завоевания им главных позиций на рынке. Управление себестоимостью в организации призван решить следующие текущие задачи:

- непосредственное выявление роли управления себестоимостью продукции как фактора для увеличения всех общих экономических показателей деятельности организации;
- определение расходов по всему числу основных функций менеджмента;
- исчисление необходимых расходов на одну единицу производимой продукции;
- подготовка непосредственной базы информационного характера, которая позволяла бы оценить все расходы при принятии решений;
- выявление всех возможных технических методов и непосредственных средств для измерения и проведения контроля расходов;
- поиск необходимых дополнительных средств или резервов на всех уровнях процесса производства;
- выбор методов для нормирования расходов;
- выбор непосредственной системы управления себестоимостью, которая соответствует условиям выполнения работ в организации.

Управление себестоимостью продукции в организации обычно предполагает полное выполнение всего числа функций, которые присущи системе менеджменту, то есть фактически разработку и принятие всех решений, а также контроль за их непосредственным выполнением.

Задачи управления себестоимостью должны решаться в комплексе. Только такой подход приносит плоды, способствуя росту экономической эффективной работы предприятия. Управление себестоимостью продукции наряду с учетом включает планирование, контроль и анализ себестоимости (рис. 6).



Рис. 6. Разделение процессов управления себестоимостью продукции на основные стадии
Функции управления себестоимостью производимой продукции почти всегда принято

реализовывать через общие элементы всего цикла управления:

- 1) планирование и непосредственное прогнозирование результатов;
- 2) организацию, регулирование и координацию, стимулирование и активизацию процесса выполнения;
- 3) анализ и учет.

Сам учет, как непосредственный элемент управления себестоимостью продукции важен и необходим для качественной подготовки информации для целей принятия необходимых решений. К примеру, при проведении оценки стоимости производственных запасов расходы устанавливаются путем учета производства, а данные о результатах деятельности организации и всех ее затрат на изготовление товаров поставляет отдел бухгалтерии.

Как принято, процесс производства обычно входит в систему учета управления, который может позволить вести полный контроль над всеми расходами, а также принимать управленческие решения об их целесообразности.

Функция мониторинга в системе управления себестоимостью продукции обычно должна обеспечивать обратную связь, а также сравнение фактических и ранее запланированных расходов. Степень эффективности контроля может быть непосредственно обусловлена некоторыми действиями корректирующего характера, которые направлены на приведение всех общих фактических расходов в полное соответствие со всеми запланированными или же уточнение непосредственных планов, если эти планы не могут в принципе быть выполнены из-за изменения всех производственных условий.

Нулевая экономическая прибыль обычно указывает на устойчивое положение организации на всем рынке, при которой деятельность самой организации может обеспечивать постоянный доход. Нормальная прибыль или постоянный доход должны быть таковыми, при которых должны отсутствовать все экономические предпосылки для итогового перемещения ресурсов из какой-то одной сферы деятельности в совершенно другую.

В непосредственном процессе управления себестоимостью продукции главную роль обычно играет анализ стоимости продукции, вот его основные задачи:

1. Непосредственная качественная оценка всей динамики предприятия;
2. Изучение важной структуры всей себестоимости и непосредственное определение оказания влияния факторов на ее общую динамику;
3. Проведение анализа расходов, в том числе в полной взаимосвязи их с объемом продукции и чистой прибылью;
4. Непосредственное выявление всех резервов понижения общей себестоимости и качественная разработка общих плановых мероприятий по непосредственному использованию резервов.

Проведение анализа расходов, составляющий элемент контрольной функции, непосредственно помогает провести оценку полной эффективности пользования совокупными ресурсами организации, а также выявить необходимые резервы для качественного понижения расходов на воспроизводство, сбор данных для окончательной подготовки всех планов и непосредственное принятие необходимых рациональных решений по управлению в непосредственной области расходов.

В качестве объектов анализа выступают:

1. Общую сумму расходов необходимых для производства товаров или для выполнения работ;
2. Полную себестоимость производимой продукции;
3. Экономии от понижения общей себестоимости продукции;
4. Расходы на воспроизводство товаров по всем отдельным объектам калькулирования.

Итоговая величина себестоимости производимой продукции обычно может

планироваться на предприятии по статьям расходов. При проведении анализа себестоимости продукции обычно необходимо проводить проверку выполнения всего плана по расходам в целой части, а также выявлять причины экономии или перерасхода всего числа средств по каждой статье для целей установления необходимых резервов снижения себестоимости одной единицы производимой в течение временного промежутка продукции.

Для проведения анализа обычно принято использовать подсчет себестоимости всех выполненных работ с необходимым уровнем детализации по важным статьям, которые требуют более хорошего и тщательного проведения анализа. Наиболее хорошему и тщательному проведению анализа обычно принято подвергать те статьи расходов, по которым есть или присутствует значительный расход или экономия. Отклонения большого плана индикаторов расходов от запланированной себестоимости продукции обычно говорит о не совсем правильном становлении норм, а также об изменениях или же что хуже нарушениях в процессе воспроизводства продукции. Более тщательное рассмотрение отклонений поможет, как правило, понизить общую сумму перерасхода и также выявить дополнительные резервы для общего понижения себестоимости продукции.

Непосредственно также важен общий анализ всех статей себестоимости продукции, которые имеют наибольший качественный удельный вес в общей сумме всех расходов. Понижение уровня расходов по данным статьям поможет внести огромный вклад в эффективное уменьшение себестоимости производимой продукции. Статьи себестоимости продукции, по которым имеются отклонения небольшого размера, также необходимо проанализировать. Связано это с тем, что предприятие может не только пользоваться имеющимися дополнительными резервами для понижения общей себестоимости производимой продукции, но и не совсем полностью учитывать их при выполнении проектирования. Анализ полной статьи под названием «Прямые материальные расходы» может позволить:

1. Установить максимальный уровень материалоемкости в целой части и для конкретных продуктов;
2. Произвести рассмотрение оказание влияния отдельных факторов, которые могут быть связаны с непосредственным изменением всего уровня материалоемкости производимой продукции;
3. Обнаружить все возможные потери;
4. Определить обеспеченность всех выполняемых на предприятии работ нужными ресурсами;
5. Выявить непосредственное влияние, которое оказывает техническое оснащение и уровень применения ресурсов на объем всего процесса по выполнению обязательных работ;
6. Раскрыть все возможности понижения материальных расходов.

Статья под названием «Прямые расходы на оплату труда» является ничем иным как важной статьей по себестоимости продукции и непосредственно оказывает влияние на формирование его определенного уровня.

В непосредственные задачи анализа пользования трудовыми ресурсами обычно входит:

1. Оценка выполнения всех необходимых заданий по количественному объему общих работ;
2. Выявление непосредственного роста и его резервов по производительности всего труда и также эффективного экономного расхода фонда зарплаты;
3. Проверка полного соблюдения всего необходимого ограничения численности трудящихся на предприятии и полное соответствие разрядов рабочих всем видам работ;
4. Определение полного влияния всего числа простоев на производительность труда и на объем выполненных работ.

Проведение полного анализа общехозяйственной и производственной части затрат

обычно может потребовать значительных временных расходов. Это могут быть статьи затрат, которое являются комплексными и обычно могут состоять из огромного набора различных элементов, разных по своему экономическому содержанию. Непосредственная эффективность, а также оперативность управления себестоимостью продукции при помощи учета и выявления отклонений обычно могут зависеть от инструментария, при помощи которого может быть выполнено выявление всех отклонений.

Таким образом, управление себестоимостью - это динамичный процесс, который может включать в себя действия управленческого характера, целью которых является достижение наиболее высокого экономического результата всей деятельности организации.

Планирование затрат.

Оперативное планирование заключается в управлении денежными потоками с целью поддержания устойчивой платежеспособности предприятия. Оперативное планирование дает возможность отслеживать состояние оборотных средств предприятия, маневрировать источниками финансирования.

Прогноз прибыли и убытков отражает производственную деятельность предприятия, поэтому его называют прогнозом результатов производственной деятельности. Иногда процесс производства и сбыта продукции или услуг называют операционной деятельностью. Прогноз финансовых результатов только тогда будет достоверным, когда достоверны сведения о перспективах роста основных производственных показателей, динамика которых была обоснована в других разделах бизнес-плана.

Составление прогноза прибыли и убытков следует начинать с построения прогноза объема продаж. Информацию по объему продаж можно получить из соответствующего раздела бизнес-плана.

Этот прогноз призван дать представление о той доле рынка, которую предприятие собирается контролировать. Построение прогноза объема продаж начинают с анализа продукции или товаров, услуг, существующих потребителей. При этом необходимо ответить на следующие вопросы.

1. Каким был уровень сбыта за прошлый год?
2. Каким образом сложатся отношения с покупателями продукции по ее оплате?
3. Можно ли прогнозировать такой же уровень реализации продукции, как и в отчетном периоде.

Очень важно проанализировать именно базовый период, так как именно он дает ответы на целый ряд вопросов и позволяет спрогнозировать влияние отдельных факторов на объем продаж в предстоящем периоде. Можно оценить, каким образом на объемные показатели повлияют изменения качества продукции, уровня цен и спроса, а следовательно, более точно определить величину выручки от реализации продукции исходя из прогнозных объемов продаж и цен на планируемый год, а также наметить предполагаемые изменения в уровне затрат и будущую прибыль предприятия².

Планирование себестоимости является одним из основных этапов формирования экономически обоснованных тарифов.

Плановые затраты по каждой статье себестоимости определяются на основе:

1. Анализа фактических затрат и их изменения в планируемом периоде путем:
 - оценки рациональности затрат в рамках аудиторских проверок (экспертизы) тарифов;
 - учета влияния на величину удельных затрат сокращения объема реализации услуг в результате мероприятий по ресурсосбережению, установки приборов контроля и регулирования;

² Финансовый менеджмент: Учебное пос. /Под ред. Е.И. Шохина.- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.- 408 с.

- учета дополнительных затрат для выполнения необходимого перечня работ и процедур, обеспечивающего требуемое в соответствии с договорными обязательствами качество и экологическую безопасность обслуживания. При этом оценивается потребность в инвестиционных ресурсах для финансирования намечаемых мероприятий из фонда развития организации, а также дополнительные эксплуатационные затраты по одним статьям и их сокращение - по другим.

2. Применения установленных, отраслевых и региональных норм и нормативов на виды затрат.

3. При планировании себестоимости, в частности, при расчете затрат по каждой ее статье, должны учитываться две группы факторов:

- понижающие величину себестоимости: реализация антизатратного механизма, мероприятий по ресурсосбережению и др.;

- повышающие величину себестоимости: индексы потребительских цен, определяющие уровень инфляции, а также внедрение технологических процессов, повышающих качество обслуживания.

Кроме того, необходимо учитывать повышение плановой себестоимости за счет увеличения доли условно постоянных затрат при сокращении удельного потребления материального носителя услуги (воды, тепловой энергии и др.) при внедрении ресурсосберегающих мероприятий.

Для расчета себестоимости единицы услуги необходимо предварительно определить себестоимость реализации общего объема услуг.

Плановая себестоимость единицы услуги определяется делением общей суммы плановых затрат на плановый объем услуг в натуральном выражении, рассчитанный исходя из нормативов (лимитов) их потребления и общего числа потребителей (по группам и категориям).

Себестоимость реализации общего объема услуг определяется как сумма затрат по каждой статье себестоимости.

Управление затратами по ЦФО.

Целесообразно осуществлять планирование затрат по центрам ответственности. Такой подход к управлению затратами позволяет точно определить, как распределяются затраты между отдельными центрами ответственности, как установлена взаимосвязь затрат и доходов с деятельностью отдельных лиц, которые отвечают за расходование конкретных средств.

Центр финансовой ответственности (ЦФО) - это структурное подразделение или группа подразделений, которая основными задачами ставит перед собой оптимизацию прибыли, поиск способов непосредственного воздействия на прибыльность, контроль за уровнем расходов в пределах установленных лимитов, а также поиск путей снижения затрат.

Целью системы управления по ЦФО является наиболее эффективное управление различными звеньями предприятия. Это управление осуществляется на основании обобщенной информации о результатах деятельности по каждому центру ответственности. Все отклонения, возникающие в результате анализа полученной информации по каждому центру ответственности, будут отнесены на конкретного руководителя.

Центр финансовой ответственности отвечает только за те затраты, на которые могут оказать влияние его руководители. Чтобы при управлении предприятием последующие результаты давали положительную оценку, необходимо грамотно выделить ЦФО. По каждому выделенному ЦФО необходимо вести учет только тех затрат и результатов хозяйственной деятельности, которые напрямую зависят от выделенных руководителем полномочий. В системе бухгалтерского учета обязательно должна отражаться деятельность по каждому ЦФО, каждая хозяйственная операция.

Совокупность всех ЦФО представляет собой финансовую структуру предприятия. Между структурными подразделениями предприятия, выступающими в качестве объектов управленческого учета, распределены ЦФО, несущие ответственность за доходы и расходы, за конкретные финансовые результаты и т.д. Правильно построенная финансовая структура позволяет рассмотреть основные моменты, в которых будет формироваться, учитываться прибыль, а также проводиться учет за расходами и доходами.

Основное внимание в управлении затратами по ЦФО уделяется их классификации. Для процесса контроля и регулирования затраты подразделяют на контролируемые и неконтролируемые, переменные и постоянные - для принятия решений и планирования, прямые и косвенные - для калькулирования и оценки произведенной продукции. Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны менеджеров данного центра ответственности, и на них можно оказать воздействие. Неконтролируемые затраты не зависят от деятельности менеджеров данного центра ответственности. Переменные затраты находятся в прямой зависимости от объемов продаж, размер постоянных затрат от объема продаж не зависит. Прямые затраты напрямую включаются в себестоимость продукции, они непосредственно связаны с производством каких-либо видов продукции, выполнением услуг или работ. Косвенные затраты являются общими для производства нескольких видов продукции, услуг, работ. Они включаются в состав их себестоимости косвенным путем.

Методика управления затратами по ЦФО придерживается строгой последовательности отнесения затрат и определения маржинального дохода для каждого центра. Затраты, реализация и результаты учитываются по центрам финансовой ответственности. Если затраты можно отнести прямо на центр финансовой ответственности, то их распределяют без применения методов косвенного распределения. При проведении учета всех переменных и прямых постоянных затрат определяют несколько маржинальных доходов.

Преимущество методики управления затратами по центрам финансовой ответственности заключается в том, что она позволяет получать исчерпывающую информацию о затратах по каждому центру ответственности. В ходе такого анализа выявляются слабые участки, где наиболее часто могут возникать отклонения. Анализ структуры постоянных и переменных затрат дает возможность оказывать влияние на величины переменных или постоянных затрат, что, в свою очередь, дает возможность укрепить финансовое положение предприятия и принять более результативные управленческие решения по разворачиванию деятельности и оптимизации процесса производства современных предприятий.

Чтобы управление затратами имело положительный эффект, необходимо тесно связывать его с системой бюджетирования. При разработке бюджета предприятие вводит планируемые затраты в определенные рамки, ограничивая их в размере, стараясь таким образом управлять затратами. Бюджет компании можно составлять с помощью нормирования, с использованием нормативов затрат, а также с помощью лимитирования, т.е. установления определенных лимитов.

Оптимальным считается сочетание обоих методов: лимитирование применяется к тем статьям затрат, для которых не установлены нормы. Однако возможно успешное функционирование предприятий, использующих только нормирование или только лимитирование.

Одним из наиболее эффективных инструментов управления затратами является планирование затрат предприятия. Планы для прогрессивного развития предприятия необходимо составлять реальные, но в то же время жесткие. Обычно первый этап в управлении затратами начинается с подачи заявок подразделениями на выделение определенного количества денежных средств с целью решения задач, поставленных перед ними. Следом проводится коммерческая экспертиза. Она представляет собой проведение

анализа обоснованности заявки в части соответствия ее стоимости приобретаемым товарам (услугам) специалистами, владеющими ситуацией на рынке.

Чтобы управление затратами тесно взаимодействовало с системой бюджетирования, необходимо наличие единого органа управления - бюджетного комитета. Наиболее целесообразно сформировать матричную структуру бюджетного комитета, когда затраты по статьям проходят полный контроль со стороны руководителей бюджетного центра и функционального центра одновременно. Председателем бюджетного комитета является генеральный директор компании. Функциональным центром называется раздел статей бюджета, которые связывает функциональный признак. Организатором, отвечающим за работу функционального центра, является менеджер компании (руководитель функционального центра), который несет ответственность за определенную область управления в рамках всего предприятия. Руководителями же бюджетных центров являются руководители подразделений.

Оптимизацию затрат на предприятии в большинстве случаев можно осуществлять путем проведения организационных изменений в предприятии общественного питания. Часто могут потребоваться и более глобальные меры, такие как смена устаревшего оборудования на более технологичное и производительное, внедрение энергосберегающих технологий.

Для подбора затрат, которые возможно сократить и изменить, наиболее удачным считается использование следующих видов анализа:

- 1) анализ структуры затрат;
- 2) сравнительный анализ;
- 3) анализ носителей затрат.

С помощью анализа выявляются затраты, увеличение которых происходит ежемесячно, и затраты, которые занимают основную долю в общих затратах компании; проводится сравнение важных результатов предприятия общественного питания с результатами конкурентов и, наконец, выявляются носители затрат, которые оказывают влияние на их величину.

Следующим этапом необходимо разработать план мероприятий по минимизации затрат.

При разработке плана мероприятий по снижению затрат важную роль играет правильное назначение ответственных лиц за выполнение каждого мероприятия. Зачастую ответственными за управление затратами назначаются экономисты, финансисты и бухгалтеры. Это неправильный подход к данному вопросу. Ответственными за управление затратами необходимо назначать менеджеров предприятия общественного питания (начальников производственных подразделений, функциональных директоров), потому что их непосредственная деятельность подразумевает управление производством, принятие глобальных решений для руководства производственно-хозяйственной деятельностью предприятия, управление технологическим процессом. Финансово-экономическая служба должна участвовать в разработке классификаторов и каталогов, в разработке управленческого учета и бюджетирования, а также в представлении менеджерам информации для принятия решений. Основным заинтересованным лицом в управлении затратами должен быть генеральный директор компании, под его руководством должен проходить весь процесс управления затратами.

Хорошей предпосылкой для стимулирования снижения затрат на предприятии является мотивация сотрудников. Трудовые ресурсы, трудовые отношения - это один из сложнейших аспектов работы предприятия. Человеческий фактор играет значимую роль в достижении высококачественной работы предприятия.

Когда конъюнктура товарного рынка неблагоприятна, уровень объема продаж может быть снижен. Кроме того, на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда точка

безубыточности еще не преодолена, необходимо стремиться к уменьшению постоянных затрат предприятия. Когда положение предприятия устойчиво, продукция пользуется спросом на рынке и вес предприятия достигает определенной стабильности, стремление к уменьшению постоянных затрат может быть ослаблено. В такой период предприятие может проводить свою модернизацию и усовершенствование.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению. Их высокий уровень зависит от отраслевых особенностей деятельности предприятия, определяющих различный уровень фондоемкости производимой продукции, дифференциацию уровня механизации и автоматизации труда.

Однако любое предприятие имеет ряд возможностей для снижения удельного веса и суммы постоянных затрат. К числу способов по сокращению постоянных затрат можно отнести уменьшение накладных расходов, расходов по управлению, сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг. С целью снижения потока амортизационных отчислений можно осуществить продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов, вместо приобретения оборудования в собственность использовать краткосрочные формы лизинга машин.

При управлении переменными затратами основная направленность должна быть на обеспечение их постоянной экономии, так как между суммарным значением затрат, объемом продаж и производства существует прямая зависимость. Экономия переменных затрат до преодоления предприятием точки безубыточности ведет к увеличению маржинального дохода, что позволяет более быстрое преодоление этой точки. Когда точка безубыточности преодолена, экономия переменных затрат обеспечит напрямую увеличение прибыли предприятия. Можно провести сокращение численности работников основного и вспомогательного производства при условии повышения роста производительности их труда. Это может быть и сокращение количества сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка, и заключение контрактов на более выгодных для предприятия условиях по поставке необходимых материалов и пр.³

Для эффективного управления затратами, поиска оптимального варианта их снижения важен учет основных факторов, формирующих уровень затрат. Они подразделяются на факторы, снижающие и повышающие уровень расходов, зависящие и независящие от работы предприятий общественного питания.

Основными факторами, снижающими уровень затрат, являются: постоянный рост товарооборота, повышение производительности труда работников предприятия общественного питания, изменение территориального размещения товарооборота, сокращение среднего расстояния перевозимых грузов, рационализация товародвижения, применение прогрессивных методов общественного питания, эффективность использования основных и оборотных фондов, механизация трудоемких процессов, ускорение товарооборачиваемости.

Достаточно высокий уровень требований в управлении затратами производства современного предприятия диктует необходимость автоматизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Причем реальный эффект может принести только внедрение комплексной системы, охватывающей взаимодействующие службы и процессы, созданной на основе тиражных специализированных модулей.

Для начала необходимо выделить наиболее трудоемкие задачи и перенести их в компьютер. Это позволит сократить цикл расчета себестоимости и увеличить частоту

³ Котенева Е.Н., Краснослободцева Г.К., Фильчакова С.О. Управление затратами предприятия. - М.: Дашков и К, 2008. - С. 21.

возможных пересчетов. К трудоемким задачам можно отнести нормы расхода материалов и времени, расценок работ, отнесение накладных расходов на виды продукции и заказы, учет фактического выпуска продукции, а также ведение журналов-ордеров и ведомостей по фактическим затратам, плановых калькуляций и анализа себестоимости по планированию затрат.

При применении системы автоматизации на предприятии необходимо объединять функции технико-экономического планирования и учета фактических затрат в единую подсистему управления затратами. А также обеспечивать взаимодействие подсистемы управления затратами с бухгалтерской системой и системой планирования и управления производством.