

9.4. МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА ИЗДЕРЖЕК ПРОМЫШЛЕННО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Полозова А.Н., д.э.н., профессор кафедры «Экономики, учета и финансов» Воронежской технологической академии;

Брянцева Л.В., к.э.н., доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита АНО МОК «Воронежский экономико-правовой институт»;
Хорохордин Д.Н., к.э.н., доцент кафедры «Аудит» Воронежского филиала Всероссийского заочного финансово-экономического института

Раскрыты особенности алгоритма управленческого анализа издержек промышленно-производственных организаций.

Предложен авторский подход к классификации издержек, доходов и расходов для целей управленческого анализа. Дано определение и произведена классификация расходов коммерческой организации.

Сформулированы методы, используемые для анализа отклонений затрат и расходов. Автором представлены варианты анализа издержек для целей управленческого анализа (анализ совокупных расходов, анализ издержек по статьям, матричный анализ структуры издержек).

Предложен авторский подход к реализации управленческого анализа издержек единицы продукции. Подробно представлен алгоритм горизонтального и вертикального анализа.

Автором предложены табличные формы для проведения анализа и оформления его результатов.

ВВЕДЕНИЕ

Управленческий анализ – это анализ бизнес-деятельности для целей принятия оптимальных управленческих решений, в ходе которого решаются следующие основные задачи: качественная оценка достоверности и полноты используемой информации; аналитическая интерпретация информации, имеющейся в финансовой, управленческой, статистической, производственной отчетности для получения достоверных выводов с позиций основных групп пользователей; оценка показателей и параметров издержек, доходов и финансовых результатов для обоснования управленческих решений; мониторинг развития бизнес-деятельности для выявления неиспользованных возможностей повышения конкурентоустойчивости организации.

Основными пользователями управленческого анализа являются менеджеры организации, которые используют полученные аналитические результаты для экономического обоснования разрабатываемых направлений улучшения бизнес-деятельности и принимаемых управленческих решений. Таким образом, управленческий анализ выступает в качестве посредника между информационной базой и менеджментом и является одним из основных инструментов менеджера на этапе экономического обоснования принимаемого решения.

Классификация издержек

Деятельность коммерческой организации связана с определенными издержками, которые показывают, сколько и каких ресурсов было поглощено в процессе деятельности. Например, элементами издержек являются затраты на сырье, материалы, топливо, доходы персонала и другое. Издержки продукции (работ, услуг) являются одним из важнейших обобщающих результатов деятельности организации.

В управленческом анализе классификация издержек весьма разнообразна. Для эффективного выполнения аналитических процедур необходимо экономически обосновать классификационные признаки. Это даст возможность не только точнее их анализировать, но и определить приоритетные области принятия управлен-

ческих решений с целью оптимизации массы составляющих и структуры издержек.

Ориентируясь на принятые в бухгалтерском учете методологические подходы к группировке затрат и расходов, можно использовать следующие варианты классификации издержек в анализе для целей управления:

- в бухгалтерском финансовом учете – это расширенный перечень всех расходов коммерческой организации, состав которых регламентирован ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н (в редакции приказов Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. №107н, от 30 марта 2001 г. №27н) (рис. 1);
- в бухгалтерской финансовой отчетности – это перечень элементов сметы расходов от обычной деятельности, состав которых регламентирован приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах бухгалтерской (финансовой) отчетности». Приложение к бухгалтерскому балансу, форма №5, раздел «Расходы от обычной деятельности»;
- в бухгалтерском управленческом учете – это полный перечень всех калькуляционных статей издержек, состав которых регламентирован отраслевыми инструкциями «Методические указания по учету и калькулированию...», утвержденными соответствующими министерствами для конкретных видов деятельности (в сахарной промышленности «Методические указания по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в сахарной промышленности») (утверждены 1 марта 1982 г.). Москва: Главсахар, ВНИИСП. – Москва, 1982. – 75 с.).

Практика управленческой деятельности, таким образом, предусматривает разнообразные способы классификации издержек в зависимости от сферы их применения. Однако главной целью любой классификации затрат и расходов является оказание помощи менеджерам всех уровней для выработки и принятия управленческих решений по их оптимизации с целью получения определенной экономической выгоды. Условно процесс управления (как деятельность) можно представить в виде двух подсистем: непосредственный процесс воздействия по функциям и процесс принятия управленческих решений.

Каждая из этих системообразующих структур прямо или косвенно связана с конкретными группами издержек. Наиболее четко эта взаимосвязь прослеживается в ходе разграничения издержек по классификационным признакам, представленным в табл. 1.

Рассмотрим основные классификационные группы издержек.

- Затраты – это издержки, которые связаны с производством конкретного вида продукции (выполнением конкретного вида работ) для получения дохода.
- Расходы – это издержки, которые связаны с определенным периодом времени для получения дохода.
- Полные издержки – это совокупность всех затрат и расходов, понесенных для производства конкретного количества законченной продукции (выполнения работ, оказания услуг).
- Частичные – это совокупность переменных затрат и регулярных постоянных расходов.
- Производственные издержки – это затраты, связанные непосредственно с производством продукции.
- Управленческие издержки – это расходы, связанные с процессами управления организацией.
- Коммерческие издержки – это расходы, связанные со сбытом продукции (работ, услуг).
- Текущие издержки – это затраты и/или расходы, отнесенные к производству и реализации продукции (выполнению работ) данного периода, и принесшие доход в настоящем.
- Расходы будущих периодов – это затраты и/или расходы, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие отнесению на издержки продукции (работ, услуг), которая будет выпускаться (выполняться, оказываться) в последующие отчетные периоды, то есть приносящие доход в будущем.

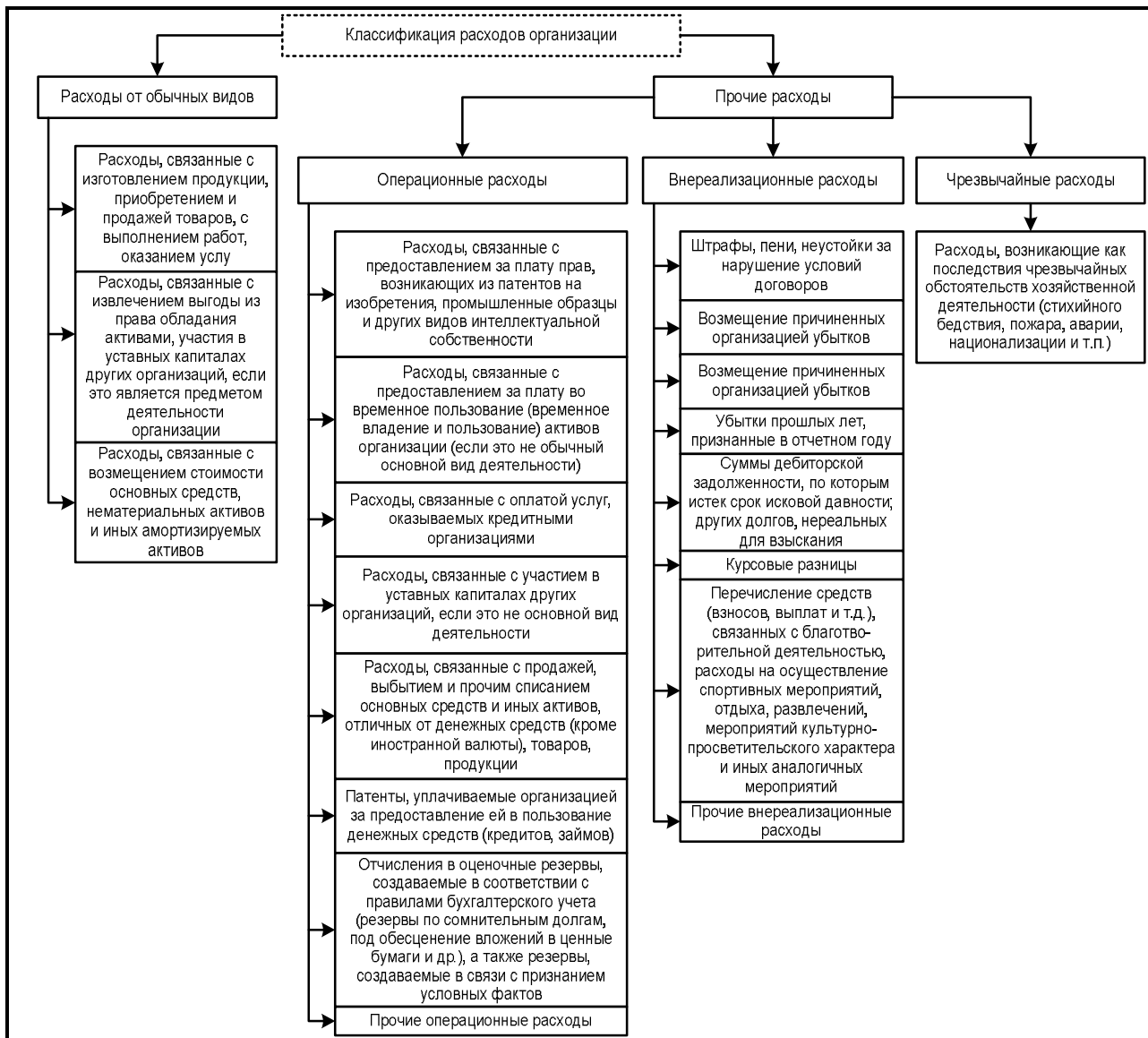


Рис. 1. Классификация расходов коммерческой организации

- Предстоящие издержки – это затраты и/или расходы, не понесенные в данном отчетном периоде, но подлежащие включению в издержки за данный отчетный период в плановом размере для объективного отражения фактических издержек.
- Одноэлементные издержки – это однородные издержки, состоящие из одного элемента.
- Комплексные издержки – это расходы, состоящие из нескольких элементов общего характера.
- Калькуляционные издержки – это совокупность всех одноэлементных и комплексных издержек, представленных по статьям калькуляции.
- Основные затраты – это затраты ресурсов, связанные непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции.
- Накладные расходы – это расходы, связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства продукции.
- Прямые затраты – это прямо отнесенные на издержки затраты, связанные с изготовлением одного определенного вида продукции.
- Косвенные расходы – это издержки, учтенные в определенном месте возникновения и распределенные между отдельными видами продукции пропорционально выбранной базе.
- Смешанные – это издержки, которые в определенных условиях содержат в себе компоненты прямых и косвенных расходов.
- Переменные затраты – это издержки, которые изменяются в зависимости от изменения объема деятельности (зависят от деловой активности).
- Постоянные расходы – это издержки, уровень которых не зависит от объема деятельности (от деловой активности).
- Условно-постоянные – это издержки, которые в краткосрочном периоде не зависят от объема производства продукции (выполненных работ, оказанных услуг), а в долгосрочном периоде изменяются в зависимости от изменения объема производства продукции (выполненных работ, оказанных услуг).
- Нормативные (стандартные) издержки – это затраты, рассчитанные исходя из норм (нормативов), определенных научными методами, или стандартов, принятых для сравнения как наилучшие из достигнутых.
- Плановые издержки – это затраты и/или расходы, определенные в соответствии с плановыми заданиями, исходя из плановых условий деятельности.
- Фактические издержки – это затраты и/или расходы, фактически понесенные в ходе реальных условий деятельности.

Таблица 1

**КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК В СИСТЕМЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА**

- Релевантные издержки – это существенные (значимые) издержки, величина которых зависит от того или иного управленческого решения.
- Иррелевантные (нерелевантные) издержки – это несущественные расходы, величина которых не зависит от принимаемого решения и которые не учитываются при оценке вариантов управленческих решений.
- Явные издержки – это предполагаемые издержки, которые будет нести организация при осуществлении деятельности.
- Вмененные издержки – это альтернативные издержки, означающие упущенную выгоду, когда выбор одного варианта управленческого решения из-за ограниченности ресурсов исключает принятие другого.
- Подконтрольные затраты – это издержки, находящиеся под контролем менеджеров организации, то есть издержки, на которые можно повлиять и которые изменяются в результате действия того или иного менеджера в течение данного периода.
- Бесконтрольные расходы – это издержки, над которыми у менеджеров нет полного контроля или таковой отсутствует вообще в течение данного периода.
- Результатные издержки – это деятельные издержки, в результате которых образуются доходы от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), на производство которой они были понесены.
- Безрезультатные издержки – это издержки непроизводительного характера, в результате которых не образуются доходы от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Предложенная классификация издержек не претендует на безусловность, но расширяет границы управленческого анализа: делает полученную результатно-аналитическую информацию более выпуклой и четкой, дает представление о выявленных неиспользованных и недоиспользованных возможностях развития бизнес-деятельности, позволяет концентрировать внимание менеджеров на ключевых издержкоемких позициях для целей обеспечения устойчивой конкурентоспособности коммерческой организации.

Анализ калькуляций и издержек по элементам

Для принятия оптимальных управленческих решений, связанных со структурой и динамикой статей издержек, необходимо периодически сопоставлять отчетные уровни затрат и расходов с базовыми, в качестве которых целесообразно использовать нормативные данные, данные прошлых и предшествующих периодов, стандарты-аналоги, данные конкурентов и прочее.

Сравнительный структурно-динамический анализа издержек для целей управления целесообразно проводить поэтапно по следующим направлениям: анализ совокупных расходов; анализ издержек по сметным статьям; анализ издержек по калькуляционным статьям; матричный анализ структуры издержек.

В качестве информационной базы используются плановые и отчетные сметы (бюджеты) издержек, формы №2 и №5 бухгалтерской финансовой отчетности, плановые, отчетные и нормативные калькуляции.

Для проведения сравнительного структурно-динамического анализа (первые три направления) целесообразно использовать универсальную схему Н. Блатова, поскольку имеются в наличии все три необходимых методических признака: имеется итоговый результат (полные издержки или совокупные расходы); имеются структурные составляющие (статьи сметы, калькуляции, виды расходов); имеется база для сравнения (временной период, норма, план, организация-конкурент).

№	Признаки классификации	Виды издержек
1	Способ поглощения	Затраты
		Расходы
2	Уровень признания	Полные издержки
		Частичные издержки
3	Роль в процессе деятельности	Производственные
		Управленческие
		Коммерческие
4	Состав и содержание	Одноэлементные
		Комплексные
		Калькуляционные
5	Целевое назначение	Основные
		Накладные
6	Способ учета	Прямые
		Косвенные
		Смешанные
7	Отношение к динамике деятельности	Переменные
		Постоянные
		Условно-постоянные
8	Условия формирования	Нормативные
		Стандартные
9	Сроки формирования	Плановые
		Фактические
10	Сроки признания	Текущие
		Расходы будущих периодов
		Предстоящие
11	Уровень значимости	Релевантные
		Иррелевантные
12	Отношение к деятельности	Явные
		Вмененные
13	Степень влияния менеджеров организации	Подконтрольные
		Бесконтрольные
14	Отношение к доходу	Результатные
		Безрезультатные

В общем виде алгоритм горизонтального и вертикального анализа представлен в табл. 2.

Анализ совокупных расходов выполняется по форме табл. 3, информационной базой являются данные формы №2 бухгалтерской финансовой отчетности; анализ издержек по калькуляционным статьям выполняется по форме табл. 4, информационной базой являются калькуляции бухгалтерского управленческого учета; анализ издержек по сметным статьям выполняется по форме табл. 5, информационной базой являются данные формы №5 бухгалтерской финансовой отчетности.

Особый интерес для аналитика представляет сопоставление темпов динамики отдельных видов расходов статей издержек, то есть их поведение во времени, которое для наглядности целесообразно осуществлять графическим методом. При сопоставлении данных об издержках единицы продукции (работ, услуг) и всей продукции (выполненных работ, оказанных услуг) возникают трудности методологического характера:

- каким образом учесть в ходе анализа различия в объемах затрат и расходов, связанных с динамикой деятельности в сравниваемых периодах (фактор внешней бизнес-среды – масштаб рыночной ниши);
- каким образом учесть в ходе анализа различие в уровне стоимости ресурсов, связанные с динамикой: цен поставщиков ресурсов (работ, услуг сторонних организаций), ставок налогов и сборов, относящихся на издержки и прочее (фактор внешней бизнес-среды – доходы поставщиков и государства);

- каким образом учесть в ходе анализа различие в ассортименте продукции (номенклатуре работ, услуг), связанные с маркетинговой политикой (потребительский спрос). Для решения этих вопросов обычно используются следующие методические подходы.
- Нивелирование ассортиментных (номенклатурных) сдвигов выполняется двумя методами. Наименее трудоемкими, но обладающими известной долей погрешностей, является сопоставление данных за короткие по длительности промежутки времени (месяц, квартал) в зависимости в принятой в коммерческой организации бюджетно-учетной системы. Второй подход предполагает корректировку суммы издержек относительно продукции (работ, услуг):

- затраты и расходы, относящиеся к несравнимой продукции (работам, услугам) в расчетах не учитываются.
- Нивелирование изменений объемов производства продукции (работ, услуг) выполняется посредством корректировки базовых величин с учетом фактического уровня показателей в отчетном периоде.
- Нивелирование ценностных изменений ресурсов и ставок обязательных платежей в составе издержек осуществляется путем перевода цен в сопоставимые с отчетным периодом посредством коэффициентов (индексов) пересчета и применение ставок, действующих в отчетном периоде.

Таблица 2

СХЕМА СТРУКТУРНО-ДИНАМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ИЗДЕРЖЕК И РАСХОДОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ¹

Статьи, <i>i</i>	Абсолютные величины		Относительные величины		Изменения			
	Отчетный период (факт)	Предыдущий период (план)	Отчетный период (факт)	Предыдущий период (план)	в абсолютных величинах	в структуре	в % к предыдущему периоду	в % к изменению итога баланса
1	2	3	4	5	6 = 2 - 3	7 = 4 - 5	8 = 6 / 2 * 100	9
i_1 i_2 ... i_n	i_ϕ	$i_{пл}$	$\frac{i_\phi}{\sum i_\phi} * 100$	$\frac{i_{пл}}{\sum i_{пл}} * 100$	$i_\phi - i_{пл} = \Delta i$	$\Delta \left(\frac{i_i}{\sum i} * 100 \right)$	$\frac{\Delta i}{i_{пл}} * 100$	$\frac{\Delta i}{\Delta \sum i} * 100$
$\sum_{i=1}^n i$	$\sum i_\phi$	$\sum i_{пл}$	100	100	$\Delta \sum i = \sum i_\phi - \sum i_{пл}$	0	$\frac{\Delta \sum i}{\sum i_{пл}}$	100

Таблица 3

ГОРИЗОНТАЛЬНЫЙ И ВЕРТИКАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СОВОКУПНЫХ РАСХОДОВ

Виды расходов	Абсолютные величины		Относительные величины		Изменения			
	по плану	фактически	по плану	фактически	в абсолютных величинах	в относительных величинах	в % к величине по плану	в % к изменению полных издержек
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Расходы от обычной деятельности	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого совокупные расходы	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблица 4

ГОРИЗОНТАЛЬНЫЙ И ВЕРТИКАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК ПО КАЛЬКУЛЯЦИОННЫМ СТАТЬЯМ

Калькуляционные статьи	Абсолютные величины		Относительные величины		Изменения			
	по норме	фактически	по норме	фактически	в абсолютных величинах	в относительных величинах	в % к величине нормы	в % к изменению полных издержек
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Сырье основное	-	-	-	-	-	-	-	-
Материалы вспомогательные (дополнительное сырье)	-	-	-	-	-	-	-	-
Возвратные отходы (вычитаются)	-	-	-	-	-	-	-	-
Транспортно-заготовительные расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Топливо и энергия на технологические цели	-	-	-	-	-	-	-	-
Доходы производственных рабочих	-	-	-	-	-	-	-	-
Социальный налог	-	-	-	-	-	-	-	-
Общепроизводственные расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Общехозяйственные расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие производственные расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Коммерческие (внепроизводственные) расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Полные издержки	-	-	-	-	-	-	-	-

¹ Примечание: i_n – статьи; i_ϕ – значение статьи за отчетный период; $i_{пл}$ – значение статьи за предыдущий период; Δi – изменение статьи.

Таблица 5

ГОРИЗОНТАЛЬНЫЙ И ВЕРТИКАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК ПО СМЕТНЫМ СТАТЬЯМ

Сметные статьи	Абсолютные величины		Относительные величины		Изменения			
	по плану	фактически	по плану	фактически	в абсолютных величинах	в относительных величинах	в % к плановой величине	в % к изменению итога издержек
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Материальные затраты ² (за вычетом стоимости возвратных отходов)	-	-	-	-	-	-	-	-
Доходы персонала	-	-	-	-	-	-	-	-
Социальный налог	-	-	-	-	-	-	-	-
Амортизация основных средств и нематериальных активов	-	-	-	-	-	-	-	-
Услуги сторонних организаций	-	-	-	-	-	-	-	-
Прочие расходы	-	-	-	-	-	-	-	-
Итого издержек	-	-	-	-	-	-	-	-

Полученные в ходе приведенного к однородности анализа результаты будут свидетельствовать о степени реализации возможностей внутренней бизнес-среды коммерческой организации, то есть усилий собственно исследуемого бизнеса.

В большинстве случаев на практике возникает потребность выяснить, какова доля усилий самой организации по мобилизации факторов бизнес-деятельности, и каким образом влияют нерегулируемые или условно-регулируемые факторы внешней бизнес-среды. В этом случае используются методы традиционного факторного анализа.

При выполнении матричного анализа издержек используется методический подход классификационного разделения издержек на прямые, косвенные, постоянные, переменные. Информационной базой для выполнения аналитических процедур являются данные бухгалтерского управленческого учета, а также некоторые бюджетно-экономические данные (доля затрат на оплату труда рабочих основного производства; удельный вес затрат на оплату труда рабочих-сдельщиков; доля энергозатрат на технологические цели; доля амортизации активной части основных средств; торговые вспомогательные расходы и др.)

Для первоначальной оценки структуры издержек анализируется доля рассчитанных затрат и расходов в полных издержках (фактически по плану; фактически и по норме; фактически в организации и у организационного аналога (конкурента) в расчете на единицу продукции (работ, услуг)) по форме табл. 6.

Матрица соотношения затрат и расходов (форма табл. 7) используется для определения издержек, которые нуждаются в оптимизации (сокращении или некотором увеличении) в границах определенной иерархической последовательности: косвенные постоянные; прямые постоянные; косвенные переменные; прямые переменные.

Учитывая особенности поведения отдельных составляющих издержек (особенно косвенных и постоянных расходов), целесообразно проанализировать динамику структурных составляющих за ряд периодов и сопоставить полученные соотношения с нормаль-

ным, соответствующим условиям устойчивого развития бизнес-деятельности.

Таблица 6

СТРУКТУРНЫЕ СООТНОШЕНИЯ ИЗДЕРЖЕК

Позиции ассортимента (видов работ, оказания услуг)	Полные издержки	В том числе				Издержки, учтенные по системе «директ-костинг»
		прямые затраты	косвенные расходы	переменные затраты	постоянные расходы	
А	-	-	-	-	-	-
Б	-	-	-	-	-	-
...	-	-	-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-	-
Доля в полных издержках, %	100	-	-	-	-	-

Таблица 7

МАТРИЦА СООТНОШЕНИЯ СТРУКТУРНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ ИЗДЕРЖЕК

Позиции ассортимента (видов работ, оказания услуг)	Составляющие издержек	Переменные затраты, Z_p	Постоянные затраты, P_c	Итого	Доля, %
1	2	3	4	5	6
А	Прямые затраты, Z_p	-	-	-	-
Б		-	-	-	-
...		-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-
А	Косвенные расходы, P_k	-	-	-	-
Б		-	-	-	-
...		-	-	-	-
Итого	-	-	-	-	-
Всего	-	-	-	-	100
Доля, %	-	-	-	-	-

Нормальное динамическое соотношение структурных составляющих издержек выглядит следующим образом:

$$T_{KC} > T_{PC} > T_{KP} > T_{PB}$$

где

T_{KC} – темпы снижения косвенных постоянных расходов;

² В том числе на топливо и энергию.

T_{PC} – темпы снижения прямых постоянных расходов;
 $T_{KП}$ – темпы снижения косвенных переменных затрат;
 $T_{PП}$ – темпы снижения прямых переменных затрат.

Чтобы разработать систему действенных мероприятий, способных сдерживать рост издержек или сокращать их, необходим более углубленный анализ, в ходе которого выясняются причины поведения структурных составляющих статей и элементов издержек.

Причинно-следственный анализ издержек

Методические процедуры управленческого анализа причин, влияющих на уровень издержек продукции (работ, услуг) и их составляющих по различным классификационным группам, включают следующие направления: анализ издержек единицы продукции (работ, услуг); анализ ресурсоемкости издержек по сметным статьям; анализ издержек на рубль продукции.

Анализ издержек единицы продукции

Издержки единицы продукции (работ, услуг) являются исходным показателем для всех коммерческих организаций, являются одним из важнейших показателей, используемых в основании принимаемых управленческих решений.

В качестве бизнес-единицы выступают: в производстве – изделия (продукт); в строительстве – объем выполненной работы; в организациях, занимающихся оказанием услуг – заказ.

Анализ издержек единицы продукции выполняется при соблюдении следующих основных условий: наличие сведений о выпуске бизнес-единиц; возможность учета затрат и расходов, приходящихся на конкретный объем выпуска; наличие базы для сравнения фактического выпуска и издержек; принцип сопоставимости – наличие сравнимой продукции.

В любом случае для формирования информационной базы используются данные бухгалтерского (финансового аналитического и/или управленческого) учета.

В ходе управленческого анализа издержек единицы продукции используются следующие показатели:

- $Q_{пл}$ – плановый выпуск продукции;
- $Q_{ф}$ – фактический выпуск продукции;
- $Q_б$ – базовый выпуск продукции;
- $\sum I_{пл}$ – плановые издержки на весь выпуск продукции;
- $\sum I_{ф}$ – фактические издержки на весь выпуск продукции;
- $\sum I_б$ – базовые издержки на весь выпуск продукции;
- $I_{пл}$ – среднеплановые издержки единицы продукции;
- $I_{ф}$ – среднефактические издержки единицы продукции;
- $I_б$ – среднебазовые издержки единицы продукции;

$i_{пл}$ – плановые издержки конкретной единицы продукции;

$i_{ф}$ – фактические издержки конкретной единицы продукции;

$i_б$ – базовые издержки конкретной единицы продукции. Аналитические процедуры выполняются по форме табл. 8.

Алгоритм анализа:

1. Определяются темпы динамики плановых издержек единицы продукции:

$$T_{пл} = \frac{I_{пл}}{I_б},$$

где

$I_{пл}$ – плановые издержки единицы продукции;

$I_б$ – базовые издержки единицы продукции.

2. Определяются темпы динамики фактических издержек единицы продукции по сравнению с плановыми:

$$T_{ф} = \frac{I_{ф}}{I_{пл}},$$

где $I_{ф}$ – фактические издержки единицы продукции.

3. Определяются темпы динамики фактических издержек единицы продукции по сравнению с базисными:

$$T_б = \frac{I_{ф}}{I_б} = T_{пл} * T_{ф}.$$

4. Рассчитывается абсолютная экономия (перерасход) плановых издержек единицы продукции по сравнению с базисными:

$$\mathcal{E}_{пл/б} = I_{пл} - I_б.$$

5. Рассчитывается абсолютная экономия (перерасход) фактических издержек единицы продукции по сравнению с плановыми:

$$\mathcal{E}_{ф/пл} = I_{ф} - I_{пл}.$$

6. Рассчитывается абсолютная экономия (перерасход) фактических издержек единицы продукции по сравнению с базисными:

$$\mathcal{E}_{ф/б} = I_{ф} - I_б = \mathcal{E}_{пл/б} + \mathcal{E}_{ф/пл}.$$

7. Рассчитывается абсолютная экономия (перерасход) плановых издержек всей продукции по сравнению с базисными:

$$\mathcal{E}_{пл/бQ} = (I_{пл} - I_б) * Q_{пл},$$

где $Q_{пл}$ – объем выпуска продукции по плану, ед.

Таблица 8

АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК ЕДИНИЦЫ ПРОДУКЦИИ

Позиции ассортимента (выполненных работ, оказанных услуг)	Базовый период			Плановый период			Отчетный период			Темпы динамики	
	выпуск продукции, ед.	издержки всей продукции	издержки ед. продукции	выпуск продукции, ед.	издержки всей продукции	издержки ед. продукции	выпуск продукции, ед.	издержки всей продукции	издержки ед. продукции	издержки всей продукции	издержки ед. продукции
А	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Б	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
...	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всего по позициям	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
В среднем на единицу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

8. Рассчитывается абсолютная экономия (перерасход) фактических издержек всей продукции по сравнению с плановыми:

$$\mathcal{E}_{\phi/плQ} = (I_{\phi} - I_{пл}) * Q_{\phi},$$

где Q_{ϕ} – объем фактического выпуска продукции, ед.

9. Рассчитывается абсолютная экономия (перерасход) фактических издержек всей продукции по сравнению с базисными:

$$\mathcal{E}_{\phi/бQ} = (I_{\phi} - I_{б}) * Q_{\phi}.$$

10. Определяется отклонение абсолютной экономии (перерасхода) фактических издержек всей продукции по сравнению с базисными:

$$\mathcal{O}_{эQ} = \mathcal{E}_{\phi/плQ} - \mathcal{E}_{\phi/бQ} = (I_{б} - I_{пл}) * Q_{\phi}.$$

На основе формул п. 10, таким образом, можно определить: нет ли уменьшения ожидаемой экономии от снижения издержек всей продукции полностью в результате невыполнения планового задания по объему выпуска продукции; повлияет ли отрицательно на величину отклонения экономии удорожание издержек единицы продукции; будет ли увеличена ожидаемая экономия от снижения издержек всей продукции полностью в результате невыполнения планового задания по объему выпуска продукции; повлияет ли положительно на величину отклонения экономии сокращение издержек единицы продукции.

Анализ ресурсоемкости издержек по сметным статьям

На этом этапе управленческого анализа издержек выясняется, каким образом повлияли на величину издержек на один рубль продукции факторы ресурсоемкости: материалоемкость (отношение стоимости материальных затрат по смете к стоимости продукции); зарплатоемкость (отношение доходов персонала и социального налога к стоимости продукции); капиталоемкость (отношение возвращенной стоимости капитала – амортизации – к стоимости продукции).

Информационной базой анализа является форма №5 бухгалтерской финансовой отчетности – раздел «Расходы от обычной деятельности».

Факторный анализ выполняется по форме табл. 9.

Алгоритм анализа:

1. Определяются издержки на один рубль продукции по анализируемым периодам:

$$I_q = \frac{I_q}{B},$$

где I_q – издержки всей продукции;

B – стоимость продукции.

2. Определяются показатели ресурсоемкости: материалоемкость продукции

$$M = \frac{MЗ}{B},$$

где $MЗ$ – материальные затраты; зарплатоемкость продукции

$$Д = \frac{ДП}{B},$$

где $ДП$ – доходы персонала и социальный налог; капиталоемкость продукции

$$K = \frac{A}{B},$$

где A – амортизация.

3. Рассчитывается доля в общих издержках на один рубль продукции:

- материальных затрат

$$D_M = \frac{M}{I_q};$$

- доходов персонала и социального налога

$$D_D = \frac{Д}{I_q};$$

- амортизации

$$D_A = \frac{K}{I_q}.$$

По аналогичному алгоритму анализируется влияние факторов ресурсоемкости на один рубль продукции по позициям ассортимента (выполнения работ, оказания услуг), при этом информационной базой будут являться калькуляционные статьи издержек (данные бухгалтерского управленческого учета).

Особый интерес для менеджера может иметь ситуация, когда исследуемая отрасль является, к примеру, материалоемкой (что становится ясно из анализа доли ресурсов в общих издержках на один рубль продукции), а сокращение (или рост) издержек на один рубль продукции произошел за счет иного фактора ресурсоемкости (например, трудоемкости).

Таблица 9

АНАЛИЗ ФАКТОРОВ РЕСУРСОЕМКОСТИ ИЗДЕРЖЕК ПО СМЕТНЫМ СТАТЬЯМ

Показатели	Период			Изменение по сравнению с	
	Базовый	По плану на отчетный год	Фактически за год	базовым периодом	плановым периодом
Материальные затраты	-	-	-	-	-
Доходы персонала и социальный налог	-	-	-	-	-
Амортизация	-	-	-	-	-
Стоимость продукции (работ, услуг)	-	-	-	-	-
Издержки всей продукции	-	-	-	-	-

Анализ отклонений затрат и расходов

Отклонениями в управленческом анализе издержек обычно называют арифметически выявленный перерасход или экономию фактического уровня при их сопоставлении с конкретной принятой для сравнения величиной.

Можно выделить следующие методы анализа отклонений в зависимости от поставленных целей: сводный метод; калькуляционный метод; оперативный метод.

Сводный метод

Этот метод предусматривает расчет общих величин отклонений издержек сравнимой продукции (работ, услуг) разностным или индексным способом, основываясь на информации об общей величине выпуска продукции и сводных издержек единицы продукции, то есть исследуются совокупные показатели. Величиной для сравнения

фактических издержек и расчета отклонений являются плановые и базовые показатели средних издержек единицы продукции коммерческой организации без дифференциации по сметным или калькуляционным статьям.

Алгоритм анализа разностным способом:

1. Рассчитываются отклонения плановых издержек от базовой величины:

$$O_{пл/б} = I_{пл} * Q_{пл} - I_б * Q_{пл}.$$

2. Рассчитываются отклонения фактических издержек от плановых:

$$O_{ф/пл} = I_ф * Q_ф - I_{пл} * Q_{пл}.$$

3. Рассчитываются совокупные отклонения фактических издержек:

$$O_o = I_ф * Q_ф - I_б * Q_ф.$$

Если величина O_o не совпадает с величиной суммы $(O_{пл/б} + O_{ф/пл})$, то это является следствием влияния фактора сдвигов в ассортиментных объемах сравнительной продукции (работ, услуг).

Алгоритм анализа индексным способом:

1. Рассчитывается индекс планового изменения плановых издержек продукции (работ, услуг) по сравнению с базисной величиной:

$$I_{пл/б} = \frac{I_{пл} * Q_{пл}}{I_б * Q_{пл}}.$$

2. Рассчитывается индекс выполнения плана по изменению издержек продукции (работ, услуг):

$$I_{пл/ф} = \frac{I_ф * Q_ф}{I_{пл} * Q_ф}.$$

3. Рассчитывается индекс фактического изменения издержек продукции (работ, услуг) фактически по сравнению с базисным периодом:

$$I_{ф/б} = \frac{I_ф * Q_ф}{I_б * Q_ф}.$$

4. Определяется индекс влияния структурных сдвигов в составе продукции (работ, услуг):

$$I_c = \frac{I_{пл/б} * I_{пл/ф}}{I_{ф/б}}.$$

Выполнять анализ индексным способом целесообразно также по всем видам произведенной фактически продукции (выполненных работ, оказанных услуг). В этом случае используется информация об издержках единицы каждого вида продукции (соответственно $i_{пл}$, $i_ф$, $i_б$) и количестве продукции j -го вида ($q_{пл}$, $q_ф$, $q_б$); в формулах, приведенных в пунктах 1-4 добавляется знак суммы (Σ).

Калькуляционный метод

Этот метод предусматривает расчет отклонений издержек по укрупненным статьям калькуляции (материальные, трудовые, общепроизводственные, общехозяйственные). Величиной для сравнения являются плановые, базовые или нормативные издержки, распределенные по калькуляционным статьям в системе бухгалтерского управленческого учета.

При выполнении аналитических процедур этим методом все отклонения по издержкам предварительно подразделяют по видам и однородным группам. Обычно их классифицируют следующим образом (рис. 2).



Рис. 2. Виды отклонений издержек

АЛГОРИТМ АНАЛИЗА ОТКЛОНЕНИЙ

1. Отклонения по прямым затратам

1.1. Совокупные отклонения по материальным затратам

Совокупные отклонения по материальным затратам складываются под влиянием двух факторов – стоимости материалов и их количества. В качестве базы для сравнения и расчета отклонений используются показатели прошлого периода, плановые, нормативные.

• Рассчитывается отклонение по цене на материалы:

$$O_{мц} = (Ц_ф - Ц_б) * M_ф,$$

где

$Ц_{б,ф}$ – соответственно базовая и фактическая стоимость единицы материалов;

$M_ф$ – фактическое количество израсходованных материалов.

• Рассчитывается отклонение по уровню использования материалов:

$$O_{мк} = (K_ф - K_б) * Ц_б,$$

где $K_{б,ф}$ – соответственно базовое и фактическое количество израсходованных материалов.

• Определяется совокупное отклонение по материальным затратам:

$$O_{мс} = O_{мц} + O_{мк} = (Ц_ф - Ц_б) * M_ф + (K_ф - K_б) * Ц_б.$$

1.2. Совокупные отклонения по затратам на доходы персонала

Совокупные отклонения по затратам на доходы персонала складываются под влиянием двух факторов, функционально связанных между собой, – уровень доходов персонала (средняя ставка, средний оклад за период) и количество затрачено трудового времени. В качестве базы для сравнения и расчета отклонений используются показатели прошлого периода, плановые, нормативные.

- Рассчитывается отклонение по уровню доходов персонала:

$$O_{\partial\partial} = (D_{\phi} - D_{\delta}) * Ч_{\phi},$$

где $D_{\delta, \phi}$ – соответственно базовая и фактическая средняя ставка (оклад) персонала;

$Ч_{\phi}$ – продолжительность периода (час, день).

- Рассчитывается отклонение по количеству затраченного трудового времени:

$$O_{\partial\epsilon} = (B_{\phi} - B_{\delta}) * D_{\delta},$$

где $B_{\delta, \phi}$ – соответственно время затраченного труда персонала (часы, дни).

- Определяется совокупное отклонение по затратам на доходы персонала:

$$O_{\partial\epsilon} = O_{\partial\partial} + O_{\partial\epsilon} = (D_{\phi} - D_{\delta}) * Ч_{\phi} + (B_{\phi} - B_{\delta}) * D_{\delta}.$$

2. Определяются отклонения по косвенным расходам

Отклонения по косвенным расходам (общепроизводственным и общехозяйственным расходам) включают две составляющие: совокупные отклонения по переменным расходам и по постоянным расходам. В качестве базы для сравнения и расчета отклонений используются показатели прошлого периода, плановые, нормативные.

2.1. Совокупное отклонение по переменным косвенным расходам

Совокупное отклонение по переменным косвенным расходам складывается под влиянием двух факторов – величина самих расходов в составе издержек произведенной продукции (работ, услуг) и объем времени работы основных производственных рабочих.

- Рассчитывается отклонение по величине переменных косвенных расходов:

$$O_{KP} = KP_{\phi} - KP_{\phi/\delta},$$

где $KP_{\phi/\delta}$ – базовые переменные косвенные расходы, скорректированные на объем фактически отработано времени основными производственными рабочими;

KP_{ϕ} – фактические переменные косвенные расходы.

- Рассчитывается отклонение по объему времени работы основных производственных рабочих:

$$O_{KT} = (T_{\phi} - T_{\delta}) * k_{p\delta},$$

где $T_{\delta, \phi}$ – соответственно фактическая и базовая трудоемкость производства продукции (работ, услуг);

$k_{p\delta}$ – удельная стоимость базовых переменных косвенных расходов.

- Определяется совокупное отклонение по переменным косвенным расходам:

$$O_{KPT} = O_{KP} + O_{KT} = KP_{\phi} - KP_{\phi/\delta} + (T_{\phi} - T_{\delta}) * k_{p\delta}.$$

2.2. Совокупное отклонение по постоянным косвенным расходам

Совокупное отклонение по постоянным косвенным расходам складывается под влиянием двух факторов – величина самих расходов в составе издержек произведенной продукции (работ, услуг) и объем произведенной продукции (работ, услуг).

- Рассчитывается отклонение по величине постоянных косвенных расходов:

$$O_{KP} = KP_{\phi} - KP_{\delta},$$

где $KP_{\delta, \phi}$ – соответственно фактическая и базовая стоимость постоянных косвенных расходов.

- Рассчитывается отклонение по величине объема продукции (работ, услуг):

$$O_{KO} = (Q_{\phi} - Q_{\delta}) * k_{п\delta},$$

где $k_{п\delta}$ – удельная стоимость базовых постоянных косвенных расходов.

- Определяется совокупное отклонение по постоянным косвенным расходам:

$$O_{KPO} = O_{KP} + O_{KO} = KP_{\phi} - KP_{\delta} + (Q_{\phi} - Q_{\delta}) * k_{п\delta}.$$

ОПЕРАТИВНЫЙ МЕТОД

Этот метод основан на ежедневном выявлении и анализе отклонений фактических издержек от нормативных без калькулирования издержек единицы продукции (работ, услуг). Основной задачей оперативного метода управленческого анализа издержек является выявление нерационального расходования ресурсов в бизнес-деятельности, где принят управленческий учет издержек по нормативному методу.

В качестве обязательных должны соблюдаться следующие условия, обеспечивающие адекватность анализа:

- минимальным периодом формирования и учета издержек является месяц;
- наличие прогрессивных норм и норматив расходования ресурсов по всем ассортиментным позициям (видам выполненных работ, перечню оказанных услуг);
- специально организованный учет изменений норм и нормативов, предусматривающий документальное оформление изменений;
- специально организованный расчет отклонений от норм и нормативов, предусматривающий выявление учтенных и неучтенных отклонений (учтенные отклонения фиксируются в первичных документах в момент их признания; неучтенные отклонения определяются расчетным путем как разница между их общей суммой по данным бухгалтерского управленческого учета и суммой, подтвержденной документально.

В ходе оперативного анализа отклонений менеджер определяет:

- отклонения фактических издержек от планово-нормативных;
- отклонения действующих норм и нормативов (изменения норм и нормативов) издержек от планово-нормативных;
- отклонения фактических издержек от действующих в данном периоде нормативных.

Такой методический подход позволяет осуществлять оперативный анализ соблюдения норм и нормативов, их динамику, влияния выявленных отклонений на изменения величины издержек (экономия или перерасход).

Анализ выполняется по форме табл. 10.

Анализируя информацию таблицы 10, менеджер получает информацию о следующих фактах:

- по каким статьям издержек произошли изменения норм и нормативов;
- насколько отклонились действующие в исследуемый период нормы и нормативы от плановых;
- насколько отклонились фактические издержки от нормативно-плановых;
- насколько отклонились фактические издержки от действующих нормативных;
- каковы темпы изменения нормативных издержек;
- каковы темпы изменения отклонений фактических издержек;
- какова доля отклонений фактических издержек от нормативно-плановых;
- какова доля отклонений фактических издержек от действующих нормативных и др.

Таблица 10

ОПЕРАТИВНЫЙ АНАЛИЗ ИЗДЕРЖЕК ПО ОТКЛОНЕНИЯМ

Статьи издержек	Издержки за единицу			Отклонение фактических издержек от		Темпы динамики	
	нормативно-плановые	фактические	по действующим нормам	нормативно-плановых	действующих нормативных	нормативных издержек	отклонений фактических издержек
1	2	3	4	5 = 3 - 2	6 = 3 - 4	7 = 2 / 4 * 100	8 = 5 / 6 * 100
А	-	-	-	-	-	-	-
Б	-	-	-	-	-	-	-
...	-	-	-	-	-	-	-
Всего издержек	-	-	-	-	-	-	-
Итого отклонений за месяц	-	-	-	-	-	-	-
Доля отклонений в издержках, %	-	-	-	-	-	-	-

Таблица 11

РЕЕСТР ПРИЧИН ОТКЛОНЕНИЙ ИЗДЕРЖЕК ОТ НОРМАТИВНЫХ

Виды издержек	Код отклонения	Характер отклонений	Виновник
1	2	3	4
Материальные затраты	МО	-	-
...	МО1	-	-
...	МО2	-	-
...	МО3	-	-
...	...	-	-
Итого	-	-	-
Доходы персонала	ДО	-	-
...	ДО1	-	-
...	ДО2	-	-
...	ДО3	-	-
...	...	-	-
Итого	-	-	-
Косвенные расходы	К	-	-
...	К1	-	-
...	К2	-	-
...	К3	-	-
...	...	-	-
Итого	-	-	-
Всего отклонений	-	-	-

После выполнения расчетов по следственному этапу оперативного анализа выявляют причины отклонений, которые устанавливаются в соответствующих подразделениях (отделениях) в сигнальных документах коммерческой организации ежедневно и систематизируются в сводной форме ежемесячно (табл. 11).

Особый интерес для аналитики представляет анализ отклонений по видам издержек, классифицированных по признаку зависимости от объема произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), – переменные, постоянные. При положительной динамике издержек (отклонения фактических издержек от нормативных со знаком «минус») желательным является следующее соотношение темпов изменений:

$$T_k > T_{pd} > T_{pm},$$

где T_k – темпы снижения косвенных расходов;

T_{pd} – темпы снижения прямых доходов персонала;

T_{pm} – темпы снижения прямых материальных затрат.

Аналитические процедуры, связанные с исследованием отклонений, целесообразно поводить как заключительный этап анализа издержек в коммерческих организациях. При этом необходимо учитывать специфику формирования калькуляционных статей в соответствии с принятыми в данной бизнес-деятельности отраслевыми инструкциями по учету и калькулированию издержек.

Литература

1. Гиляровская Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник. – М.: ТК Велби, Проспект, 2007. – 360 с.
2. Зенкина И.В. Экономический анализ в системе финансового менеджмента: Учебное пособие. – Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 318 с.
3. Полозова А.Н. Управленческий анализ в отраслях: учебное пособие / А.Н. Полозова, Л.В. Брянцева. – М.: КНОРУС, 2008. – 336 с.
4. Попова Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: Учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 272 с.
5. Слуцкий М.А. Управленческий анализ : учебное пособие. – СПб.: Питер, 2002. – 144 с.
6. Соловьева О.В. Управленческий анализ в отраслях: Учебное пособие. – М.: Экономистъ, 2006. – 283 с.
7. Чернов В. А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 279 с.

Полозова Анна Николаевна;
Брянцева Лариса Викторовна;
Хорохордин Денис Николаевич

РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время появляется много новых публикаций, в той или иной степени развивающих идею Каплана и Нортон об использовании в менеджменте предприятий системы сбалансированных показателей.

Автором рецензируемой статьи изложены оригинальные подходы к формированию такой системы в перерабатывающих организациях АПК, ориентируясь на разработанную методологию управления развитием бизнеса. Хотя в авторской методике присутствуют четыре традиционных блока показателей, тем не менее их состав адаптирован к специфике исследуемого бизнеса и включает как монетарные, так и немонетарные показатели, что позволяет оценивать разнообразные стороны деятельности организаций.

Представленная в статье блок-схема алгоритма универсальна, эксклюзивна по сути, в ней задействованы современные аналитические инструменты – структурно-динамический, стандартизованных коэффициентов, ключевых показателей, нормативного соотношения показателей.

Использование такого аналитического инструментария на практике, на мой взгляд, даст возможность менеджменту организаций использовать резервы роста и развития бизнеса и повышать объективность принимаемых управленческих решений.

Материал статьи построен в полном соответствии с требованиями изложения научно-практической идеи – имеет вводную часть, основную (логически структурированную), снабженную необходимыми пояснениями, заключительную, раскрывающую практическую значимость излагаемого методического подхода.

На основании изложенного, считаю, что статья может быть рекомендована в открытой печати.

Широбоков В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГОУ ВПО «Воронежский государственный аграрный университет им. К.Д. Глинки»

9.4. METHODOLOGY OF MANAGEMENT EXPENSES FOR INDUSTRIAL PRODUCTION ORGANIZATIONS

A.N. Polozova, Doctor of Science (Economic), the Professor of Chair «Economy, the Registration and the Finance» the Voronezh Technological Academy;

L.V. Brjantseva, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer, Managing book Keeping and Audit ANO MOK chair «Voronezh Economic-legal Institute»;

D.N. Horohordin, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer of Chair «Audit» of the Voronezh Branch of the All-Russia Correspondence Financial and Economic Institute

The characteristics of algorithm management analysis of industrial production organizations expenses are revealed.

The author's approach to the classification of expenses, profit and loss for the purposes of management analysis is offered.

The classification of expenses for commercial organization is defined and classified.

The methods used for analyzing deviation of expenditure and expenses are formulated. The variants of analyzing expenses for the purposes of management analysis (the analysis of articles and matrix analysis of the structure of expenses) are presented.

The author's approach to the realization of management analysis expenditure of unit product is presented. The methods used for analysis of deviation of expenditure and expenses are formulated.

The algorithm of horizontal and vertical analysis is given in detail. The author offers the table forms for carrying out the analysis and the presentation of its results.

Literature

1. L.T. Gilyarovskaya. The complex economic analysis of economical activity: Textbook. – M: Velby, Prospect, 2007.
2. I.V. Zenkina. The economic analysis in the system of financial management: Textbook – Rostov n/D.: Rhoenix, 2007.
3. A.N. Polosova. The management analysis in sectors: Textbook / A.N. Polosova, L.V. Bryantseva – KNORUS, 2008.
4. L.V. Popova. The modern management analysis. The theory and practice of controlling: Textbook / L.V. Popova, I.A. Golovina, I.A. Maslova. – M: Business and Service, 2006.
5. M.A. Slutsky. The management analysis: Textbook. – St.Pt.: Piter, 2002.
6. O.V. Solovieva. The management analysis in sectors: Textbook – M: Economist, 2006.
7. V.A. Chernov. The management account and analysis of commercial activity. – M: Finance and Statistics, 2001.