

Р.А. СЕРЕДА, Н.В. КАРПОВА, Н.А. ПОЛЕВА, А.Г. КОБЗЕВА

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ И ПРИБЫЛЬЮ ПРЕДПРИЯТИЙ СТРОЙИНДУСТРИИ НА ОСНОВЕ ОРГАНИЗАЦИИ ЦЕНТРОВ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Целью данного исследования является рассмотрение маржинальных подходов к анализу, контролю и управлению издержками, которые позволяют более глубоко рассматривать причины их отклонений и дают возможность вовремя реагировать с точки зрения их оптимизации. Применение рассмотренной в статье методики позволяет получать исчерпывающую информацию о затратах и доходах по каждому центру ответственности, при этом в ходе анализа выявляются участки, где чаще всего возникают отклонения, а также виды продукции с низкой рентабельностью.

Ключевые слова: управление затратами, маржинальный анализ, прибыль, система «директ-костинг», рентабельность.

Введение. Анализ управления затратами предприятий стройиндустрии указывает на недостаточное внимание к анализу издержек на производство и реализацию строительной продукции с точки зрения современных и эффективных маржинальных подходов к их исчислению. Именно оптимизация затрат, по нашему глубокому убеждению, на производство продукции может стать мощным рычагом для поддержания строительной продукции на должном конкурентоспособном уровне. Кроме того, строительная отрасль отличается высоким уровнем постоянных издержек, не связанных с изменением объема производства. В данном случае это стоимость подготовительных работ, стоимость земельных участков и т. д.

Цель исследования. Рассмотреть

маржинальные подходы к анализу, контролю и управлению издержками на производство и реализацию строительной продукции.

Материалы исследования. Разработка программы по управлению затратами предполагает осуществление маржинального анализа с предварительным обоснованием распределения функций по центрам финансовой ответственности.

На основе приведенных положений рассмотрим возможности организации управления затратами по центрам финансовой ответственности на предприятии стройиндустрии (таблица 1). Для достоверности проведения анализа принимаем изначально предложенную структуру управления предприятием, где представлены основные подразделения предприятия стройиндустрии.

Таблица 1 - Организация управления затратами по методу развитого директ-костинга, руб. на предприятии стройиндустрии

| Наименование показателей | Итого по Центральному федеральному округу. Сумма | % | Завод строительных материалов | % | Строительное управление | % | Вспомогательные подразделения | % |
|--|--|-----|-------------------------------|-----|-------------------------|-----|-------------------------------|-----|
| Объем реализации | 15293634,5 | 100 | 5223859,3 | 100 | 4929142,0 | 100 | 5140633,2 | 100 |
| Переменные производственные затраты: | | | | | | | | |
| Расходы на основные материалы, сырье, комплектующие | 8931760,9 | | 3091781,9 | | 2823857,1 | | 3016121,8 | |
| Расходы на заработную плату основных рабочих | 857393,8 | | 285797,9 | | 285797,9 | | 285797,9 | |
| Отчисления на соц. нужды | 321522,7 | | 107174,2 | | 107174,2 | | 107174,2 | |
| Расходы на топливо и электроэнергию | 1439965,2 | | 479988,4 | | 479988,4 | | 479988,4 | |
| Расходы на содержание и ремонт производственные машин и оборудования | 346748,1 | | 115582,7 | | 115582,7 | | 115582,7 | |
| Переменные непроизводственные затраты | 74250,0 | | 24750,0 | | 24750,0 | | 24750,0 | |
| Итого переменных затрат | 11971640,8 | 78 | 4105075,2 | 79 | 3837150,4 | 78 | 4029415,1 | 78 |
| Маржинальный доход от переменных затрат | 3321993,7 | 22 | 1118784,0 | 21 | 1091991,5 | 22 | 1111218,0 | 22 |
| Прямые постоянные затраты по основному производству | 668637,7 | 4 | 222879,2 | 4 | 222879,2 | 4 | 222879,2 | 4 |

Анализируя приведенные в таблице 1 данные, необходимо отметить, что по всем показателям лидирует завод строительных материалов.

Практически данная методика позволяет выделить в исследуемом предприятии подразделения, функционирующие с большей эффективностью и с

большой отдачей и осуществляют диагностику производственных подразделений, деятельность которых необходимо вовремя корректировать с точки зрения оптимизации расходов и максимизации прибыли. Таким образом, разработка методики управления затратами по центрам финансовой ответственности, классификация затрат и выделение методов планирования и контроля для принятия управленческих решений является основой для эффективного управления прибылью предприятия.

Цель применения методики управления прибылью по центрам финансовой ответственности - оценка, прогнозирование и достижение оптимальной прибыли, рентабельности и эффективности деятельности центров финансовой ответственности и предприятия в целом. Методика включает следующие этапы управления прибылью на основе организации центров финансовой ответственности:

- исследование особенностей функционирования отдельных структурных подразделений с позиций их влияния на отдельные аспекты формирования и использования прибыли;
- определение основных типов центров ответственности в разрезе структурных подразделений предприятия;
- формирование системы прав, обязанностей и меры ответственности руководителей структурных подразделений, определенных как центры ответственности;
- разработка и доведение центрам ответственности плановых (нормативных) заданий в форме текущих или капитальных бюджетов;
- обеспечение контроля за выполнением установленных заданий центрами ответственности путем получения соответствующей информации (отчетов), ее анализа и установления причин отклонений.

Укрупненно содержание методики управления прибылью в рамках центров финансовой ответственности может быть представлено в виде цепочки последовательных действий (табл. 2)

Таблица 2- Характеристика методики управления прибылью на основе организации центров финансовой ответственности

| Наименование | Содержание |
|---|--|
| Цель управления прибылью | Обеспечение максимизации прибыли предприятия в текущем периоде и в перспективе |
| Методический инструментарий управления прибылью: | |
| Маржинальный анализ на основе развитого «директ-костинга» | Маржинальный доход Относительный доход Передаточное отношение (производственный рычаг) Точка безубыточности Зона финансовой безопасности |
| Разработка гибкого бюджета | Обеспечение прогнозных данных для разных уровней выпуска в пределах уровней деятельности Контроль и анализ отклонений |
| Анализ и контроль отклонений | По материалам По труду По накладным расходам По валовой прибыли |

Данная последовательность наглядно показывает, что расчету прибыли и точки безубыточности предшествует анализ маржинального дохода по системе «директ-костинг», который проводится по каждому центру ответственности.

В результате рассчитывается ряд экономических показателей и делаются выводы о рентабельности и устойчивости производства продукции, изменении прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объема производства и продаж, цен на продукцию и работы, величины переменных или постоянных затрат. Таким образом можно проанализировать эффективность деятельности указанных подразделений.

Система экономических показателей по системе «директ-костинг» по центрам финансовой ответственности позволяет на основе объективных показателей выделить лидирующие подразделения и подразделения, уровень затрат в которых в определенном момент времени необходимо оптимизировать. Причём данный метод даёт возможность установить область корректировки.

В данном случае необходимо отметить, что наибольший удельный вес выручки от реализации продукции в настоящее время приходится на завод строительных материалов, наибольший объём переменных затрат аккумулируются также в данном цехе. Тем не менее, относительный доход соответствует и аккумулируется в строительном управлении – 21,6%. Данный показатель указывает на объём маржинального дохода, приходящегося на 1руб. выручки. Наибольший объём прибыли получает завод строительных материалов, но, тем не менее, у этого подразделения наименьший коэффициент устойчивости. Точка безубыточности находится в более выгодном положении (исходя из расчёта на единицу продукции) у завода строительных материалов. Кроме того завод строительных материалов отличается высоким уровнем финансовой безопасности по сравнению с другими подразделениями, и маржинальный доход на единицу продукции принимает максимальное значение именно в данном цехе.

В то же время внедрение системы развитого директ-костинга в разрезе Центрального федерального округа позволяет проводить анализ структуры постоянных и переменных затрат, маржинального дохода и формирования прибыли в целом по предприятию и, следовательно, усовершенствовать систему управления затратами и финансовыми результатами.

Последующее применение гибкого бюджета в планировании даёт возможность выбрать оптимальный объём продаж и производства, а при анализе – оценить фактические результаты. Но в любом случае при сравнении фактических и сметных затрат для одного и того же объёма выпуска продукции обязательно рассчитываются и анализируются отклонения.

Анализ отклонений нацелен на контроль затрат и, следовательно, на оптимизацию финансовых

результатов. А поэтому только сравнивая всю сумму фактических затрат с совокупными нормативными затратами по каждой операции центра ответственности за период, можно эффективно контролировать затраты. Отклонения по каждому центру ответственности должны определяться по каждому элементу и анализироваться в соответствии с ценами и количеством ресурсов.

Далее проведем анализ динамики переменных затрат по производству изделий завода строительных материалов, являющегося структурным подразделением предприятия стройиндустрии. Завод производит строительные материалы, которые реализуются на сторону и, в том числе используются в собственном строительстве. Важным показателем, характеризующим работу любого предприятия, является себестоимость продукции. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятия в целом, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующих субъектов. Далее предлагается рассмотреть возможности применения предложенных ранее методов развитого директ-костинга в условиях завода строительных материалов предприятия стройиндустрии.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет исключительно важное значение. Он позволяет выяснить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы предприятия по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции.

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели:

- полная себестоимость товарной продукции в целом и по элементам затрат;
- затраты на рубль товарной продукции;
- себестоимость сравнимой товарной продукции;
- себестоимость отдельных изделий;
- отдельные элементы и статьи затрат.

Планирование и учет себестоимости на предприятиях ведут по элементам затрат и калькуляционным статьям расходов.

Элементы затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты (износ нематериальных активов, арендная плата, обязательные страховые платежи, проценты по кредитам банка, налоги, включаемые в себестоимость продукции, отчисления во внебюджетные фонды и др.).

Группировка затрат по элементам необходима для того, чтобы изучить материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технического прогресса на структуру затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, о росте производительности труда. Удельный вес заработной платы сокращается и в том

случае, если увеличивается доля покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов, что свидетельствует о повышении уровня кооперации и специализации.

Группировка затрат по назначению, т.е. по статьям калькуляции, указывает, куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы. Она необходима для исчисления себестоимости отдельных видов изделий в многономенклатурном производстве, установления центров сосредоточения затрат и поиска резервов их сокращения.

Основные статьи калькуляции сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические цели, основная и дополнительная зарплата производственных рабочих, отчисления на социальное и медицинское страхование производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, потери от брака, прочие производственные расходы, коммерческие расходы.

Различают также затраты прямые и косвенные. Прямые затраты связаны с производством определенных видов продукции (сырье, материалы, зарплата производственных рабочих и др.). Они прямо относятся на тот или иной объект калькуляции. Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции и относятся на объекты калькуляции путем распределения пропорционально соответствующей базе (основной и дополнительной зарплате рабочих или всем прямым расходам, производственной площади и т.д.). Примером косвенных расходов являются общепроизводственные и общехозяйственные расходы, затраты на содержание основных средств и др. В зависимости от объема производства все затраты цеха можно разделить на постоянные и переменные. Постоянные расходы (амортизация, аренда помещений, налог на имущество, повременная оплата труда рабочих, зарплата и страхование административно-хозяйственного аппарата) остаются стабильными при изменении объема производства, а переменные (сдельная зарплата производственных рабочих, сырье, материалы, технологическое топливо, электроэнергия) изменяются пропорционально объему производства продукции. Линия затрат при наличии постоянных и переменных расходов представляет собой уравнение первой степени:

$$Y = a + bx \quad (1)$$

где Y - сумма затрат на производство продукции;

a — абсолютная сумма постоянных расходов;

b — ставка переменных расходов на единицу продукции (услуг);

x — объем производства продукции (услуг).

Рассмотрим характер изменения себестоимости продукции под влиянием объема производства. Зависимость общей суммы затрат и себестоимости

единицы продукции от объема производства представлена в таблице 2.

Таблица 2 - Зависимость общей суммы затрат и себестоимости единицы продукции от объема производства

| Объем производства продукции, м ² | Себестоимость всего выпуска, тыс. руб. | | | Себестоимость единицы продукции, тыс. руб. | | |
|--|--|--------------------|-----------|--|--------------------|-------|
| | постоянные расходы | переменные расходы | всего | постоянные расходы | переменные расходы | всего |
| 22680 | 30617,32 | 65597,36 | 96214,69 | 1,35 | 2,89 | 4,24 |
| 28000 | 30617,32 | 80984,4 | 111601,72 | 1,09 | 2,89 | 3,99 |
| 32000 | 30617,32 | 92553,6 | 123170,92 | 0,96 | 2,89 | 3,85 |
| 40000 | 30617,32 | 115692 | 146309,32 | 0,77 | 2,89 | 3,66 |
| 45360 | 30617,32 | 131194,73 | 161812,05 | 0,67 | 2,89 | 3,57 |

В данном цехе (таблица 2) общая сумма постоянных расходов в размере 30617,32 тыс. руб. является фиксированной для всех объемов производства. Переменные расходы в себестоимости всего выпуска растут пропорционально изменению объема производства, зато в себестоимости единицы продукции они составляют постоянную величину.

Взаимосвязь объема производства и себестоимости продукции должна учитываться при

анализе себестоимости, как всего выпуска, так и единицы продукции. Общая сумма затрат может измениться из-за объема выпуска продукции, ее структуры, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов. Затраты на производство продукции в цехе приведены в таблице 3.

Таблица 3 - Затраты на производство продукции

| Элемент затрат | Сумма, руб. | | | Структура затрат, % | | |
|-------------------------------------|-------------|-----------|------|---------------------|-------|-------|
| | план | факт | +,- | план | факт | +,- |
| Материальные затраты | 29754342 | 29757920 | 3578 | 36,14 | 37,72 | 1,58 |
| Заработная плата | 14016685 | 14017650 | 965 | 26,3 | 25,5 | -0,8 |
| Отчисления в фонд социальной защиты | 5186420,5 | 5186530,5 | 290 | 7,89 | 7,65 | -0,24 |
| Амортизация основных средств | 171754 | 172104 | 350 | 4,04 | 4,16 | 0,12 |
| Прочие производственные расходы | 4917980,9 | 4918383,9 | 403 | 19,96 | 18,97 | -0,99 |
| Итого производственных затрат | 54047182 | 54052588 | 5406 | 94,33 | 94 | -0,33 |
| Коммерческие расходы | 2458561,9 | 2459191,9 | 630 | 5,67 | 6 | 0,33 |
| Полная себестоимость, | 79794947 | 79801163 | 6216 | 100 | 100 | 0 |
| в том числе: | | | | | | |
| переменные расходы | 30612553 | 30617324 | 4771 | 70 | 70,5 | 0,5 |
| постоянные расходы | 49182395 | 49183840 | 1445 | 30 | 29,5 | -0,5 |

Как видно из таблицы, фактические затраты предприятия выше плановых на 6216 руб. Перерасход произошел по всем видам и особенно по материальным затратам. Увеличилась сумма, как переменных, так и постоянных расходов. Изменилась несколько и структура затрат: увеличилась доля материальных затрат и амортизации основных средств в связи с инфляцией, а доля зарплаты несколько уменьшилась. За счет изменения структуры выпуска продукции сумма затрат также возросла на 1268 руб. (79797635-79796367=1268). Это

свидетельствует о том, что в общем, выпуске продукции увеличилась доля затратноемкой продукции. Из-за повышения уровня удельных переменных затрат перерасход издержек на производство продукции составил 2083 руб. (79799718-79797635=2083). Постоянные расходы возросли по сравнению с планом на 1445 руб., что также явилось одной из причин увеличения общей суммы затрат. Данные для расчета влияния этих факторов приведены в таблице 4.

Таблица 4 - Исходные данные для факторного анализа общей суммы издержек на производство и реализацию продукции

| Затраты | Сумма, руб. | Факторы изменения затрат | | | |
|--|-------------|--------------------------|---------------------|--------------------|--------------------|
| | | объем выпуска продукции | структура продукции | переменные затраты | постоянные затраты |
| По плану на плановый выпуск продукции | 79794947 | План | План | План | План |
| По плану, пересчитанному на фактический объем производства продукции | 79796367 | Факт | План | План | План |
| По плановому уровню на фактический выпуск продукции | 79797635 | Факт | Факт | План | План |
| Фактические при плановом уровне постоянных затрат | 79799718 | Факт | Факт | Факт | План |
| Фактические | 79801163 | Факт | Факт | Факт | Факт |

Из таблицы 4 видно, что в связи с перевыполнением плана по выпуску товарной

продукции в условно-натуральном выражении на 2,6% (Ктп = 1,026) сумма затрат возросла на 1420 руб. (79796367 - 79794947).

Следовательно, фактическая себестоимость всей произведенной продукции в отчетном году выше плановой на 3528 руб., или на 4.38%.

В цехе по производству изделий из профиля ПВХ абсолютная величина постоянных расходов в размере 30617,32 тыс. руб. не изменяется с увеличением объемов производства продукции от 22680 м² до 45360 м², однако на единицу продукции затраты снижаются пропорционально его росту с 1,35 тыс. руб. до 0,67 тыс. руб.; объем производства увеличился в 2 раза и постоянные расходы на единицу продукции уменьшились в 2 раза, соответственно.

Вывод. Применение разработанной методики позволяет получать исчерпывающую информацию о затратах и доходах по каждому центру ответственности, при этом в ходе анализа выявляются участки, где чаще всего возникают отклонения, а также виды продукции с низкой рентабельностью.

Основу такого подхода составляет анализ структуры постоянных и переменных затрат, маржинального дохода и формирования прибыли в целом по предприятию. В свою очередь, прогнозирование прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объемов производства, цен на продукцию, величины переменных или постоянных затрат дает возможность укрепить

финансовое состояние предприятия, принять более эффективные управленческие решения по развитию деловой активности и совершенствованию процесса производства российских предприятий.

Список литературы: 1. *Шеремет А.Д.*, Теория экономического анализа: Учебник/ Шеремет А.Д., Баканов М.И., -4-е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2006.-416.: ил. 2. *Безруких, П.С.* Учет и калькулирование себестоимости продукции/ Безруких, П.С. – М.: Финансы, 2003. – 320 с. 3. *Базылев Н.И.* Экономическая теория. – 2-е изд. перераб. и доп. / Н.И. Базылев, А.В. Бондарь, С.П. Гурко. – Мн.: БГЭУ, 2005. – 550 с. 4. *Мишин Ю.А.* Управленческий учет: управление затратами и результатами хозяйственной деятельности/ Мишин Ю.А. — М.: Дело и Сервис, 2002. — 175 с. 5. *Лыпыгин Ю.Н.* Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю.Н. Лыпыгин, Н.Г. Прохоров.- М.: Эксмо, 2007-128с.

Bibliography (transliterated): 1. *Sheremet A.D.*, Teoriya ekonomicheskogo analiza: Uchebnik/ Sheremet A.D., Bakanov Moscow.I., -4-e izd., dop. i pererab. – Moscow.: Finansy i statistika, 2006.-416.: il. 2. *Bezrukikh, P.S.* Uchet i kal'kulirovanie sebestoimosti produktsii/ Bezrukikh, P.S. – Moscow.: Finansy, 2003. – 320 p. 3. *Bazylev N.I.* Ekonomicheskaya teoriya. – 2-e izd. pererab. i dop. / N.I. Bazylev, A.V. Bondar', S.P. Gurko. – Mn.: BGEU, 2005. – 550 p. 4. *Mishin Yu.A.* Upravlencheskiy uchet: upravlenie zatratami i rezul'tatami khozyaystvennoy deyatel'nosti/ Mishin Yu.A. — Moscow.: Delo i Servis, 2002. — 175 p. 5. *Lapygin Yu.N.* Upravlenie zatratami na predpriyati: planirovanie i prognozirovanie, analiz i minimizatsiya zatrat: prakticheskoe rukovodstvo / Yu.N. Lapygin, N.G. Prokhorov.- Moscow.: Eksmo, 2007-128p.

Поступила (received) 31.03.2015

Відомості про авторів / About the authors

Середа Роман Андреевич– Старооскольский технологический институт им. А.А. Угарова (филиал) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», инженер кафедры экономики и менеджмента.

Sereda Roman Andreevich- Sary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ", the engineer of the department of economics and management.

Карпова Надежда Васильевна– кандидат экономических наук, доцент, Старооскольский технологический институт им. А.А. Угарова (филиал) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», доцент кафедры экономики и менеджмента.

Karpova Nadezhda Vasilevna- PhD, associate professor, Sary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ". Associate Professor, Department of Economics and Management.

Полева Наталья Анатольевна – кандидат экономических наук, Старооскольский технологический институт им. А.А. Угарова (филиал) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», доцент кафедры экономики и менеджмента.

Poleva Natalia Anatolievna. - Candidate of Economic Sciences, Sary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ". Associate Professor, Department of Economics and Management.

Кобзева Анна Георгиевна – Старооскольский технологический институт им. А.А. Угарова (филиал) федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», ассистент кафедры экономики и менеджмента.

Kobzeva Anna Gheorhievna - Sary Oskol Technological Institute. AA Ugarov (branch) of the Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "National Research Technological University" MISA ", Assistant of the Department of Economics and Management.