Шмельцер Людмила Александровна. Совершенствование инструментария внутрифирменного контроля издержек в системе финансового менеджмента : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10, 08.00.12 : Ростов н/Д, 2004 220 c. РГБ ОД, 61:05-8/18

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1 МЕСТО И РОЛЬ ВНУТРИФИРМЕННОГО КОНТРОЛЯ ИЗДЕРЖЕК В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА 15

1.1 Теоретические аспекты финансового контроля и его роль в управлении финансами предприятий 15

1.2 Организация внутрифирменного контроля: проблемы и перспективы развития 32

1.3 Контроль издержек в системе финансового менеджмента 43

ГЛАВА 2 МЕТОДИКА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНУТРИФИРМЕННОГО КОНТРОЛЯ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА 66

2.1 Методика операционного контроля издержек производства 66

2.2 Методика организационного контроля издержек производства . 82

2.3 Методика экономического контроля издержек производства 103

ГЛАВА 3 СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ И ИНСТРУМЕНТЫ ВНУТРИФИРМЕННОГО КОНТРОЛЯ ИЗДЕРЖЕК. 119

3.1 Бюджетный метод контроля и корректирующие мероприятия 119

3.2 Контроль издержек методом анализа отклонений 135

3.3 Контроллинг как инструмент управления предприятием — 149

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 160

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 167

ПРИЛОЖЕНИЯ 180

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**В условиях рыночной экономики эффективное управление организацией предъявляет гораздо большие требования к системе внутреннего контроля предприятий, чем при командно-административной системе управления. Преобразования в экономике тесно связаны **с**развитием принципиально новых и эффективных форм финансового менеджмента. Практика показывает, что самые совершенные формы управления не могут быть эффективными без разработки и внедрения современных форм контроля. В условиях развивающихся рыночных отношений он выходит за рамки государственного финансового контроля, появляются его новые формы и виды, изменяется его направленность и значение.

Появление такого нового вида независимого финансового контроля, как аудит, создание Департамента государственного финансового контроля и аудита, несомненно, способствовали улучшению системы финансового контроля, но не решили всех его проблем. Идея объединения двух совершенно различных видов контроля - государственного и независимого - в одном контролирующем органе не принесла положительных результатов. Следствием подобного объединения является то, что на уровне предприятий внутренний аудит и внутрифирменный контроль осуществляются либо одним контролирующим органом, либо одними и теми же проверяющими лицами.

Различие целей, функций и задач двух, совершенно разных видов контроля означает, что методическое обеспечение их не может быть единым. Внутрифирменный контроль, в отличие от внутреннего аудита, не регламентирован никакими нормативными и законодательными актами, преимущественно использует информацию, являющуюся коммерческой тайной предприятия и служит целям повышения эффективности производства и оптимизации принимаемых управленческих решений. Следовательно, такой контроль должны осуществлять или собственники предприятия, или наемные управляющие, то есть менеджеры.

**4**По-прежнему остается актуальной проблема контроля издержек производства. Это определяется, во-первых, тем, что издержки в условиях рыночной экономики являются коммерческой тайной предприятия, и круг лиц, владеющих такой информацией, ограничен. Во-вторых, лица, имеющие право контролировать издержки, рассматривают их в основном как источник налогообложения или как объект правонарушений. В-третьих, руководители и менеджеры еще не вполне понимают значение издержек как фактора конкурентоспособности в силу недостаточного развития самой конкуренции. В-четвертых, разорившиеся предприятия или те, которым только грозит процедура банкротства, видят причину своего положения в действиях правительства, но никак не собственные просчеты в управлении. Поэтому в условиях развивающихся рыночных отношений особую актуальность приобретает разработка теоретических, организационно-методических основ внутрифирменного контроля издержек и совершенствование его инструментария в системе финансового менеджмента.

Большой вклад в развитие теории финансового контроля в разное время внесли известные отечественные ученые и специалисты-практики Аллахвердян Д.А., Андреев В.Д.,. Бирман A.M., Вознесенский А.А., Кочергин Е.А., Ларионов А.Д., Мацкевичус И.С., Мухин А.Ф., Остапенко Ю.С., Петрова В.И., Подольский В.И., Черноморд П.В. и многие другие. При этом большая часть исследований, выполненных этими авторами, посвящена вопросам государственного финансового контроля в условиях централизованной, командно-административной системы управления.

Вопросам контроля в условиях рыночных отношений посвящены работы Белобжецкого И.А., Гаджиева Н.Г., Наринского А.С., Палия В.Ф., Шохина СО. и некоторых других. Однако в этих работах не прослеживается разграничение между внутрифирменным контролем и внутренним аудитом.

В целях разработки и углубления теории и методологии основ внутрифирменного контроля может быть весьма полезен накопленный зарубежный опыт, использование которого возможно лишь с учетом особенностей российской экономики. В работах зарубежных авторов Адамса Р., Андерсена X. Бени-

**5**ca M., Брюне А., Гариссона И., Додже Р., Риса Дж., Робертсона Д. и других рассматриваются организация и методика независимого (негосударственного) финансового контроля (аудита).

В последние годы научная литература по названной проблематике, кроме переводов иностранных авторов пополнилась публикациями работ по аудиту и отечественных авторов, среди которых Алборов Р.А., Богомолов A.M., Голо-щапов Н.А., Данилевский Ю.А., Камышанов П.И., Лабынцев Н.Т. Суйц В.П. и некоторые другие.

Исследованию вопросов финансового менеджмента посвящены работы Золотарева B.C., Киреева Е.Ф., Ковалева В.В., Крейниной М.Н., Кукукиной И.Г., Поляка Г.Б., Пузанкевича О.А. и других. В них рассматриваются вопросы издержек операционного анализа, финансового планирования и бюджетирования, а также аудита (внешнего и внутреннего). Проблемы же внутрифирменного контроля в них вообще не рассматриваются. Поэтому вопросы, касающиеся организации и методики внутрифирменного контроля, особенно издержек, в условиях развивающихся рыночных отношений нуждаются в изучении. Особенно актуальным становится организация управленческого учета, обеспечивающая руководство предприятия необходимой информацией для контроля за издержками производства с целью принятия оптимальных управленческих решений.

Теоретические основы и практика применения различных систем управленческого учета на предприятиях широко освещены в зарубежной экономической литературе в работах Р. Вандер Вила, К. Друри, Э. Майера, Д. Миддлтона, Р. Мюллендорфа, М. Каренбауэра, Б. Нидлза, Дж. Фостера Р. Энтони и др. и в отечественной - в работах Бахрушиной М.А., Карповой Т.П., Николаевой О.Е., Николаевой С.А., Палия В.Ф., Стукова С.А., Ткача В.И., Чумаченко Н.Г., Шеремета А.Д. и других.

Однако, в этих работах контроль издержек представлен как контрольная функция управленческого учета и методика осуществления внутреннего контроля в них не рассматривается. Учитывая особую значимость издержек в условиях рыночных отношений, внутрифирменный контроль, на наш взгляд,

должен быть выделен в отдельную подсистему в системе внутреннего контроля предприятиий с соответствующим методическим обеспечением. До сих пор методик такого контроля ни в управленческом учете, ни в финансовом менеджменте не разработано.

Исходя из того, что финансовый менеджмент включает в себя организацию аппарата управления финансово-хозяйственной деятельности фирмы, финансовое планирование и контроль, методики осуществления контроля должны быть разработаны и ориентированы на нужды управленческого персонала, профессиональных менеджеров. Поскольку функции и экономические методы управления включают блок по управлению внешними финансами и блок по внутрифирменному учету и финансовому контролю, наиболее важными звеньями которого являются составление смет затрат и контроль за ведением производственного учета, поэтому, осуществлять контроль издержек должны те, кто их планирует. Следовательно, на предприятии должен быть создан единый финансовый орган - служба финансового планирования и контроля с соответствующим методическим обеспечением.

Диссертационное исследование выполнено на стыке двух научных специальностей: 08.00.10 - финансы, денежное обращение и кредит; 08.00.12 - бухгалтерский учет, статистика, так как в действительности оба этих направлений пересекаются, поскольку бухгалтерский учет является основным источником информации для осуществления финансового контроля. При этом цели финансового контроля определяют или должны определять методологию и методику бухгалтерского учета.

Таким образом, актуальность исследования и выбор его основных направлений определяются:

развитием процесса формирования рыночных отношений, коренным образом, меняющим роль и значение финансового управления внутри фирмы;

отсутствием научно-практических разработок по организации и методике внутрифирменного финансового контроля для руководителей и менеджеров;

необходимостью разработки комплексного механизма внутрифирменного контроля издержек и совершенствования его инструментария.

**7**Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка комплексного механизма внутрифирменного контроля издержек и совершенствование его инструментария в системе финансового менеджмента организаций в условиях рыночной экономики.

Для достижения намеченной цели исследования необходимо решить следующие задачи:

определить место и роль внутрифирменного контроля в системе управления финансами предприятий;

исследовать современное состояние внутрифирменного контроля и определить перспективы его дальнейшего развития в системе финансового менеджмента;

выделить приоритетные направления управленческого контроля и определить функции и задачи, решаемые менеджерами производства в части управления себестоимостью и контроля издержек;

исследовать систему управленческого учета и рассмотреть возможности ее использования как информационной базы для внутрифирменного контроля издержек;

провести анализ существующих концепций внутреннего контроля и аудита;

определить основные направления внутрифирменного контроля издержек и разработать методики его проведения для менеджеров;

обосновать необходимость применения современных рыночных методов и инструментов контроля издержек в целях совершенствования финансового менеджмента производства;

исследовать возможности внедрения контроллинга как инструмента эффективности управления предприятием в условиях рыночной экономики.

Объектом диссертационного исследования являются процессы формирования и контроля издержек производства на предприятиях и в организациях.

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие в процессе реализации контрольной функции финансового менедж-

**8**мента в части управления издержками производства на основе современных методов и инструментов.

**Теоретико-методологической основой**диссертационного исследования послужили неоклассические теории финансов, стоимости и менеджмента; концепции минимизации издержек **и**оптимального использования ресурсов. В процессе исследования использовались также фундаментальные разработки отечественных и зарубежных ученых в области экономики, финансов, финансового контроля, финансового **и**производственного менеджмента, управленческого учета **и**управленческого анализа, внутреннего контроля и аудита.

**Инструментарно-методический аппарат работы**представлен комплексом фундаментальных методов общенаучного познания, в частности - диалектики, наблюдения, индукции и дедукции. Исследование основывалось на сборе данных, обработке, интерпретации и анализе полученных результатов, установлении закономерностей и тенденций. При этом использовались методы: уравнений; графический; маржинального дохода; сопоставления; детализации и обобщения; моделирования; классификации; сравнительного и логического анализа; структурного, комплексного и системного подходов.

**Информационно-эмпирической базой**исследования послужили нормативная и справочная литература, финансовая **и**статистическая отчетность, акты налоговых **и**аудиторских проверок, материалы монографических исследований **и**периодической печати, сборников научных трудов, внутренняя управленческая информация организаций сферы услуг, а также авторские разработки и собственные расчеты соискателя.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования**состоит в обосновании необходимости разработки комплексного механизма внутрифирменного контроля издержек и совершенствовании его инструментария в системе финансового менеджмента, позволяющего осуществлять действенный, целенаправленный контроль эффективности использования финансовых потоков при производстве продукции, работ, услуг.

**Основные положения, выносимые на защиту:**

***По специальности: 08.00.10*- *финансы,****денежное****обращение и****кредит*

1. Процессы приватизации и разгосударствление собственности, становление и развитие рыночных отношений, и связанное с этим появление независимых хозяйствующих субъектов - собственников, приводят к возрастанию роли внутреннего финансового контроля. Существующая система такого контроля подменяется внутренним аудитом и использует его методики, что не отвечает современным потребностям финансового менеджмента, его ориентации на повышение эффективности управления финансовыми ресурсами.
2. Внутрифирменный контроль издержек является сердцевиной управленческого контроля, так как находится в неразрывной взаимосвязи и взаимозависимости с объемом и прибылью. Но так как, цели и задачи в управленческом контроле для каждого из них разные, то и функции финансовых менеджеров по управлению себестоимостью следует обособить и конкретизировать. Так, на наш взгляд, необходимо выделить: составление смет затрат и контроль за их исполнением; контроль за ведением производственного учета; составление и контроль внутрифирменной отчетности и использование ее для принятия оперативных управленческих решений; анализ внутрифирменной отчетности и предоставление ее результатов для внутреннего аудита; оценка результатов финансово-производственной деятельности структурных подразделений предприятия, что позволит усилить контроль за центрами затрат и центрами ответственности.
3. Отсутствие комплексных научно-методических разработок по организации и проведению внутрифирменного контроля издержек для финансовых менеджеров не позволяют им обеспечить должным образом рациональное использование потребляемых ресурсов, оптимизацию производственных процессов и принятия эффективных управленческих решений. В этой связи представляется необходимой и целесообразной разработка методик внутрифирменного контроля издержек по следующим направлениям: операционному, организационному и экономическому, сочетание которых отвечает целям и задачам финансовых менеджеров производства.
4. Каждому из выделенных направлений контроля присущи свойственные только им объекты учета и, соответственно, контроля. В качестве объектов

10 операционного контроля издержек следует выделить: готовую продукцию, полуфабрикаты собственного производства, незавершенное производство, брак и непроизводительные расходы. К объектам организационного контроля можно отнести: виды затрат и места их возникновения, носители затрат, центры затрат и центры ответственности, систему стандарт-кост. Объектами экономического контроля являются системы полного и сокращенного калькулирования себестоимости продукции по статьям затрат. Методика направлений контроля издержек в соответствии с выделенными объектами позволит обеспечить действенный и целенаправленный их контроль.

1. Внутрифирменный контроль издержек (ВКИ), являясь одной из подсистем системы внутреннего контроля (СВК), представляет собой механизм, включающий совокупность методов, методик, приемов и способов контроля. Он же является одним из инструментов оперативного контроллинга.
2. Создание эффективного внутрифирменного контроля издержек производства требует современных методов и инструментов его осуществления. Такой контроль следует осуществлять на основе бюджетирования с. использованием гибких смет, корректирующих мероприятий и анализа многоуровневых отклонений.
3. Одним из эффективных инструментов управления предприятием является контроллинг, представляющий собой совокупность методов оперативного и стратегического менеджмента, учета, планирования, анализа и контроля, на качественно новом этапе развития рынка, единая система, направленная на достижение стратегических целей фирмы. Для того, чтобы внедрить контроллинг на отечественных предприятиях, необходимо осуществить целый комплекс преобразований в системе внутрифирменного контроля. Разработанный механизм внутрифирменного контроля издержек является лишь одним из элементов внедрения системы контроллинга на начальном этапе, позволяющий менеджерам оперативно управлять себестоимостью с целью принятия эффективных управленческих решений в краткосрочном периоде.

*По специальности 08.00.12*— *бухгалтерский учет, статистика*

1. Поскольку, управленческий учет призван обеспечить финансовых менеджеров производства информацией для контроля, которая отвечает их целям и задачам, то наиболее целесообразным является представление ее в форме шахматных таблиц и внутрипроизводственных отчетов, что позволит упростить процедуру контроля издержек и будет способствовать оперативному управлению себестоимостью по центрам ответственности.
2. Классификация издержек по общепринятым признакам (по составу, видам, назначению, отношению к объему производства, способу отнесения на себестоимость, характеру затрат) не отвечает целям контроля издержек и управлению себестоимостью. Представляется необходимым дополнительно осуществлять их группировку по следующим основаниям: контролируемые и неконтролируемые; регулируемые и нерегулируемые; эффективные и неэффективные; достоверные и недостоверные; изменяемые и неизменяемые; затраты в пределах норм и отклонений от них; центры затрат и центры ответственности. Приведенная группировка издержек требует их дифференциации в соответствии с операционной, организационной и экономической моделями учета и контроля издержек.
3. Компьютерная поддержка расчета издержек производства и реализации продукции, (работ, услуг) по различным системам калькулирования с выходом на внутрипроизводственные отчеты по полной и (или) сокращенной себестоимости в управленческом учете позволит решить часть проблем автоматизации информации, представляемой менеджерам производства для осуществления превентивного контроля целесообразности производства новой продукции и оперативного выявления результатов деятельности центров затрат и центров ответственности.

Научная новизна проведенного исследования заключается в разработке комплексного механизма внутрифирменного контроля издержек, основанного на операционной, организационной и экономической моделях, включающих методы бюджетирования, критериев выявления многоуровневых отклонений по центрам ответственности менеджеров производства и управления. Элементы научной новизны состоят в следующем:

**12 По специальности: 08.00.10 - финансы, денежное обращение и**кредит

обоснована необходимость выделения управленческого контроля в рамках системы внутрифирменного финансово-управленческого контроля с соответствующим методическим обеспечением;

выделены и конкретизированы функции менеджеров производства по управлению себестоимостью, что позволит усилить контроль за центрами затрат и центрами ответственности;

разработан механизм подсистемы внутрифирменного контроля издержек, состоящий из двух блоков, один из которых определяет направления и методические подходы, а другой содержит современные методы, приемы, способы и инструменты контроля;

- разработаны методики внутрифирменного контроля издержек по ос  
новным направлениям: операционному, организационному и экономическому,  
позволяющие менеджерам в зависимости от целей, задач и объектов каждого из  
них конкретизировать результаты контроля и принимать на их основе опти  
мальные управленческие решения;

разработаны модели контроля издержек: операционная, организационная и экономическая, представленные в виде различных агрегированных модулей объектов управленческого учета, составляющие основу управления себестоимостью и позволяющие детализировать результаты проведенного мониторинга.

доказана необходимость применения методов бюджетного контроля издержек с использованием гибких смет и анализа многоуровневых отклонений, позволяющих проводить контроль финансовых потоков различных уровней по центрам затрат и центрам ответственности, с выявлением причин и виновников отклонений.

***По специальности 08.00.12*— *бухгалтерский учет, статистика***

- предложены способы преобразования информации об издержках для  
внутрифирменного контроля на основе использования шахматных таблиц и  
внутрипроизводственных отчетов по центрам ответственности, что упростит  
процедуру контроля, повысит его действенность и оперативность;

дополнены и дифференцированы основополагающие признаки классификации издержек применительно к разработанным моделям учета и контроля (операционной, организационной и экономической), как, отвечающие целям и задачам управления себестоимостью;

разработана компьютерная программа формирования себестоимости по различным системам калькулирования с выходом на внутрипроизводственные отчеты о финансовых результатах как по полной, так и по сокращенной себестоимости, позволяющая осуществлять превентивный контроль целесообразности производства новой продукции и оперативно выявлять результаты деятельности центров затрат и центров ответственности.

**Теоретическая значимость исследования**состоит в совершенствовании инструментария и разработке механизма внутрифирменного контроля издержек в системе финансового менеджмента, основанного на взаимосвязи и взаимозависимости предложенных методик, методов, приемов и способов контроля. Отдельные положения диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе при разработке теоретических курсов таких дисциплин как финансы предприятий, финансовый менеджмент, управленческий учет, управленческий анализ, контроль и аудит, а также при разработке учебных планов и введении новой дисциплины «Управленческий контроль».

**Практическая значимость исследования**состоит в разработке рекомендаций по совершенствованию инструментария и методик осуществления внутрифирменного контроля издержек, которые могут быть применены руководителями и менеджерами разного уровня управления с целью определения эффективности использования производственно-финансовых ресурсов и оптимизации производства. Разработанные в диссертации отдельные рекомендации по организации контроля могут быть использованы Департаментом государственного финансового контроля и аудита для проведения контроля эффективности деятельности различных организаций. Методика, предложенные подходы и инструментарий могут найти применение в практической деятельности не только организаций сферы услуг, но и в большинстве предприятий различных

**14**отраслей промышленности, а также многопрофильных предприятий малого и среднего бизнеса.

**Апробация и внедрение результатов, полнота публикаций.**

Основные теоретические и практические результаты диссертационного исследования были представлены и получили одобрение на научных и научно-практических конференциях ЮРГУЭС. Отдельные результаты докладывались на международных, межрегиональных, межвузовских научно-практических конференциях и семинарах в городах Новочеркасске, Пензе, Ростове-на-Дону, Самаре и Шахтах в 1995 - 2004гг. Некоторые организационно-методические разработки по внутрифирменному контролю издержек внедрены на предприятиях сферы услуг и производственно-коммерческих организациях. Всего опубликовано по теме диссертационного исследования 40 научных работ общим объемом 10,7 п.л. Наиболее значимые положения диссертационной работы отражены в 17 публикациях автора общим объемом 6,7 п.л.

**Структура диссертационной работы отражает**логику, порядок исследования и специфику авторского подхода к исследованию проблем. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 9 параграфов, заключения, списка использованной литературы (177 источников). Работа изложена на 179 страницах основного текста, содержит 13 таблиц, 23 рисунка, 22 формулы и 21 приложение.

## Теоретические аспекты финансового контроля и его роль в управлении финансами предприятий

Необходимость рыночных преобразований в системе управления экономическими процессами обуславливает потребность в принципиально новых подходах к трактовке вопросов теории и организации контроля. Неразработанность теоретических аспектов контроля применительно к рыночной системе хозяйствования требует переосмысления устаревших представлений о контроле и разработке новых подходов к пониманию его сущности, содержания, видов и форм.

Для разрешения основных теоретических проблем контроля необходимо уяснить его экономическую сущность, роль и место в системе управления, а также взаимосвязи и взаимозависимости с другими функциями управления -планированием и бюджетированием, учетом и анализом, регулированием и стимулированием.

Современное состояние научной разработки проблем контроля характеризуется неоднозначным подходом представителей различных отраслей знаний к интерпретации его сущности, ибо эта сущность рассматривается ими с различных точек зрения. В приложениях 1 и 2 обобщены мнения разных авторов по данной проблеме. Одни ученые объединяют контроль с экономическим анализом, другие - с учетом, третьи - включают контроль в состав функций управления, четвертые - контроль рассматривают как обособленную функцию управления.

В отдельных работах, посвященных как вопросам контроля (А.А. Шпиг), так и проблемам управления (В.В. Дементьев), контроль рассматривается как одна из функций управления. В то же время в ряде работ (И.А. Белобжецкий, А.П. Валуев и др.) контроль выделяется в самостоятельную функцию управления, имеющую собственный предмет и метод. Автор диссертации считает, что контроль является самостоятельной функцией управления, так как имеет свой предмет и метод. Самостоятельное место функции контроля определяется его специфичностью, методом и превентивностью воздействия на объект. В отличие от учета и анализа, которые не обладают свойствами предупредительного воздействия на объект, осуществление функций контроля имеет целью не столько выявления образовавшихся отклонений, сколько предупреждения их возникновения.

Контроль может быть охарактеризован как самостоятельная функция управления, особый целенаправленный вид практической деятельности, система активного воздействия на происходящие хозяйственные процессы. При этом следует подчеркнуть, что, являясь самостоятельной функцией управления экономикой, контроль не поглощает другие функции управления (планирование, учет, анализ, организацию и регулирование), а взаимодействует в них, оказывая активное воздействие на эффективность их использования. Контроль является широко распространенным объективным явлением во всех сферах жизни общества. Его содержание изменяется в ходе смены общественно-экономических формаций, развития политической системы общества, органов государственного и хозяйственного управления, законодательной, исполнительной и судебной власти. Таблица сопоставления определений и понятий контроля в интерпретации российских экономистов, на основании которой автором диссертации сделаны соответствующие выводы, приведена в приложении 1.

Рассмотрев сущность контроля, следует заметить, что в реальной действительности нет «контроля вообще», а есть контроль конкретного содержания и конкретных форм. Поэтому, в зависимости от охватываемой контролем сферы управленческой деятельности, его целей и задач, необходимо различать следующие специфические виды контроля: административный, правовой, технический, экологический, налоговый, финансовый и другие.

## Методика операционного контроля издержек производства

Операционный (производственно-технологический) контроль издержек является начальным направлением внутреннего контроля издержек. Процесс производства - основной в хозяйственной деятельности предприятия, следовательно, контроль издержек производства - важнейший участок управленческого контроля. Конечным продуктом производственного процесса предприятия является готовая продукция, выполненные работы и оказанные услуги. Продукция, не подвергшаяся всем предусмотренным технологическим процессом операциям обработки, а также изделия, не прошедшие испытаний и технологической приемки, в состав объема продукции не включаются и подлежат учету и контролю как незавершенное производство. От того, как учитываются и контролируются готовая продукция, полуфабрикаты, незавершенное производство, брак и непроизводительные расходы в конечном итоге зависит стоимость продукции предприятия.

В процессе создания продукции (работ, услуг) потребляются средства производства и живой труд. Совокупные затраты живого труда и прошлого, овеществленного в предметах и средствах труда на производство продуктов, образуют издержки производства, а воплощенный в товарах общественный труд - его стоимость [28, С. 176]. Издержки, выражающие затраты предприятия на выпуск и реализацию продукции в денежной форме, принимают форму себестоимости. Себестоимость, как один из показателей эффективности производства, показывает, во что обходится предприятию изготовление и сбыт продукции. Издержки предприятия возмещаются из стоимости продукции, их снижение является важным источником повышения рентабельности производства, увеличения прибыли предприятия.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции является рост производительности труда и экономия средств на основе ускорения научно-технического прогресса. Важное значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных расходов и контроль за рациональным и экономичным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством. В этой связи основными задачами операционного контроля затрат на производство и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) являются:

1. Установление обоснованности формирования издержек производства по элементам затрат и калькуляционным статьям в процессе планирования и бюджетирования.

2. Формирование своевременной, полной и достоверной информации о фактических затратах, связанных с производством продукции.

3. Контроль за исполнением сметы затрат на производство и использованием производственных ресурсов.

4. Обоснованное исчисление фактической себестоимости продукции, правильное составление калькуляций себестоимости изделий, работ, услуг.

5. Выявление резервов внутрипроизводственного снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводственных расходов и потерь.

6. Определение вклада каждого подразделения предприятия в улучшение общих результатов работы по экономии производственных расходов.

7. Изучение состояния учета и сохранности полуфабрикатов (деталей) в производстве, а также правильности распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

## Бюджетный метод контроля и корректирующие мероприятия

Эффективный контроль может быть достигнут только путем сравнения (сопоставления) фактических затрат с соответствующими бюджетами, нормами, нормативами и стандартами. Внутренний контроль издержек целесообразно проводить на основе первичной учетной информации. Такой контроль может осуществляться в натуральном и денежном выражении методами бюджетирования и анализа отклонений (рБюджет предприятия охватывает производство, реализацию, распределение и финансирование. Управление деятельностью предприятия на основе постоянного анализа его бюджета называется бюджетированием. В экономике предприятия его называют также финансовым планированием [73, С. 191]. Финансовое планирование охватывает важнейшие стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия, обеспечивает необходимый предварительный контроль за образованием и использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов, создает условия укрепления финансового состояния предприятия.

В рыночных условиях одним из проверенных мировой практикой эффективных способов управления предприятием является бюджетный метод контроля. Этот метод в различных вариантах применяется практически всеми крупными и средними предприятиями (фирмами), а в последнее время стал популярен и в малом бизнесе. Малые компании более подвержены риску и поэтому им особенно необходимо просчитывать сбытовой потенциал, контролировать издержки в течение года в соответствии с ожидаемыми доходами.

Следует различать понятия бюджет и бюджетирование. Бюджет - это насыщенный количественными показателями документ, в соответствии с которым предприятие ведет свою хозяйственную деятельность. Бюджетирование -это процесс составления и реализации данного документа в практической деятельности компании [175, С.8].

Стратегия, планы и бюджеты тесно взаимосвязаны. Эта взаимосвязь может быть представлена в виде схемы (рис. 3.1.2). Согласно этой схеме, анализ проводится по стратегическим аспектам как для долгосрочного, так и для краткосрочного планирования, разрабатываются планы, формируются бюджеты, однако, допускается в отдельных случаях в качестве отправной точки в стратегических решениях использовать ключевые бюджеты и проекты доходов и расходов.

В процедуре бюджетирования происходит количественная материализация планируемых издержек, на которые в дальнейшем ориентируется как управленческий, так и весь учетный персонал. А счетная интерпретация издержек, осуществляемая в увязке с показателями бюджетов, позволяет получать предсказуемую картину их поведения, на основе ее проводить необходимые действия и принимать оптимальные управленческие решения.. 3.1.1) менеджерами разных уровней и центров ответственности