

Урасова Наталья Григорьевна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономики и финансов
Волгоградского филиала
Финансового Университета при Правительстве РФ
dom-hors@mail.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ КОНТРОЛЬ В ХЛЕБОПЕКАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Аннотация:

Для повышения эффективности экономической деятельности хлебопекарных предприятий необходимо применение управленческого контроля как одного из элементов управленческого учета. В статье сформулирована сущность, определены задачи и место управленческого контроля в информационном обеспечении системы управления хлебопекарными предприятиями. Рассмотрены особенности управленческого контроля финансовых показателей деятельности хлебопекарных предприятий на основе информации статических и гибких бюджетов. Управленческий контроль нефинансовых критериев деятельности хлебопекарных предприятий направлен на оценку качества продукции.

Ключевые слова:

контроль, управленческий учет, управленческий контроль, центры ответственности, учет ответственности, отклонения, статические бюджеты, гибкие бюджеты.

Urasova Natalia Grigoryevna

PhD (Economics),
Assistant Professor of the Economics
and Finances Department,
Volgograd branch of the Financial University
dom-hors@mail.ru

MANAGEMENT CONTROL IN BAKERY ENTERPRISES

Summary:

Management control as an element of management accounting is necessary to improve the efficiency of bakery's economic activities. The article designates main points, defines tasks and scope of the management control in the information support of the management system at the bakery enterprises. The author considers features of the management control over financial performance of the bakery enterprises' activities on the basis of the static and flexible budgets' data. The management control of the non-finance al criteria of the bakery enterprises' activities is aimed at the assessment of the production quality.

Keywords:

control, management accounting, management control, responsibility centers, responsibility accounting, aberration, static budgets, flexible budgets.

Контроль (от франц. controle – проверка) – процесс, обеспечивающий достижение системной поставленной цели и состоящий из трех основных элементов:

- установление стандартов деятельности системы, подлежащих проверке;
- сопоставление достигнутых результатов с ожидаемыми;
- корректировка управленческих процессов, если достигнутые результаты отличаются от установленных стандартов [1, с. 7].

Экономическое содержание контроля следует определить как многогранную межотраслевую систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния объекта в интересах оценки обоснованности и эффективности принятых решений и результатов их выполнения с целью выявления отклонений от требований этих решений и устранения неблагоприятных ситуаций. Многие авторы рассматривают понятие «контроль» с точки зрения его принадлежности к системе управления.

Являясь частью системы управления, цель контроля направлена на достижение установленных задач. В теории контроля выделяют следующие основополагающие задачи:

- определение предела допустимых отклонений;
- установление основных контролируемых параметров;
- сбор, обработка и анализ информации о фактических результатах объекта контроля;
- сравнение фактических результатов с плановыми показателями, выявление отклонений;
- анализ причин полученных отклонений от установленных нормативов;
- разработка программы и предложений о принятии по мере необходимости соответствующего воздействия для достижения намеченных целей;
- утверждение предложенных мер воздействия и организация его осуществления;
- установление порядка осуществления обратной связи [2, с. 21].

Характерные особенности контроля более подробно раскрывают его принципы: соответствия, законности, ответственности, непрерывности, компетентности, независимости, научности.

В научной литературе встречаются понятия «внутрихозяйственный контроль», «внутренний контроль», «система внутреннего контроля», «внутренний управленческий контроль»,

«управленческий контроль», которые употребляются непоследовательно и неоднозначно. Однако отсутствует четкая и однозначная трактовка понятия системы управленческого контроля.

Несмотря на многообразие толкований, понятие «управленческий контроль» в современных условиях обладает достаточным набором признаков, позволяющих говорить о его автономности и обособлении от иных сходных понятий.

Управленческий контроль – совокупность механизмов, позволяющих решать внутренние задачи организации. По нашему мнению, отличительной особенностью управленческого контроля, является способность оказывать воздействие на сотрудников, принимающих управленческие решения, в целях повышения рентабельности деятельности организации и достижения поставленных целей.

Одним из направлений деятельности управленческого контроля можно считать выделение центров ответственности.

Различают следующие типы центров ответственности:

- центры издержек или расходов;
- центры поступлений;
- центры прибылей;
- центры инвестиций.

Центры издержек или расходов – это центры ответственности, отвечающие за подконтрольные им расходы. Этот тип делится на две категории: центры нормативных издержек и центры дискреционных расходов.

Центры нормативных издержек – это подразделение, деятельность которого подлежит измерению. Измерить деятельность центров дискреционных расходов не представляется возможным и не прослеживается четкая зависимость между исходными ресурсами и полученными результатами.

Центры поступлений – это подразделения, отвечающие только за финансовые результаты, в виде поступлений от реализации продукции (работ, услуг).

Центры прибылей – это те подразделения, в полномочия которых входит как управление расходами, так и управление поступлениями.

Центры инвестиций – это центры ответственности, руководители которых вправе принимать решения не только по поступлениям от реализации, расходам, но и эффективному использованию оборотных средств.

При помощи выделения центров ответственности представляется возможным осуществлять учет ответственности, который заключается в сборе и обобщении информации о расходах и поступлениях в рамках каждого центра ответственности, с целью выявления отклонений фактических показателей от запланированных.

Учет ответственности основан на принципе контролируемости. Данный принцип означает определение сферы ответственности конкретного центра, при условии его способности оказать влияние на различные факторы. Практика показывает, что подразделение факторов на контролируемые и неконтролируемые, в чистом виде, встречается редко.

Выделяют три типа неконтролируемых факторов:

- экономические и конкурентные факторы;
- состояние природы;
- взаимозависимости [3, с. 388].

Как контролируемые, так и неконтролируемые факторы оказывают влияние на финансовые результаты деятельности центров ответственности. В целях определения степени такого влияния возможно использование следующих способов:

- анализ отклонений;
- гибкие нормативы показателей деятельности;
- оценка относительных показателей функционирования;
- субъективная оценка показателей функционирования.

Нельзя не согласиться с мнением многих ученых, что самым распространенным способом является анализ отклонений. Анализ отклонений направлен на выявление тех факторов, которые привели к изменениям фактических результатов от запланированных. В рамках анализа отклонений представляется возможным выявить сотрудников, виновных в возникновении отклонений.

В системе управленческого учета осуществляется контроль как финансовых, так и нефинансовых показателей центров ответственности. Рассмотрим систему управленческого контроля на примере хлебопекарных предприятий. Для выявления отклонений фактических показателей от предусмотренных в сметах, анализу подвергаются статические и гибкие бюджеты.

Статический бюджет рассчитывается на конкретный уровень деловой активности организации. В нем доходы и расходы планируются, исходя только из одного уровня реализации.

В таблице 1 приведен пример анализа отклонений фактических результатов деятельности от прогнозируемых. Для анализа используется информация, содержащаяся в плане финансовых результатов. При этом производственные и административные затраты делятся на переменные и постоянные.

Таблица 1 – Статический бюджет доходов и расходов ОАО «Хлебозавод № 5»

Показатели	Основной бюджет	Фактическое выполнение основного бюджета	Отклонение (+, -)
1. Объем продаж, кг	11 5506	115 464	-42
2. Выручка от продаж, руб.	1 804 097	1 803 273	-824
3. Производственные (переменные) затраты, руб.	1 262 984	1 258 238	-4 746
4. Маржинальный доход, руб.	541 113	545 035	+3 922
5. Общехозяйственные расходы и расходы на продажу (постоянные), руб.	204 940	204 940	-
6. Операционная прибыль, руб.	336 173	340 095	+3 922

По данным статического бюджета можно судить о выполнении показателей. В нашем примере объем продаж хлеба и хлебобулочных изделий выполнен не в полном объеме, что составило на 42 кг ниже запланированного; выручка от продаж снизилась на 824 руб. Производственные затраты сократились на 4 746 руб., размер общехозяйственных расходов и расходов на продажу не изменился. Фактическая прибыль превысила плановую на 3 922 руб.

Между тем сделать более детальный анализ на основании статических бюджетов не представляется возможным. Однако это возможно на основе гибкого бюджета.

Таблица 2 – Гибкий бюджет доходов и расходов ОАО «Хлебозавод № 5»

Показатели	Основной бюджет	Фактическое выполнение основного бюджета	% выполнения	Основной бюджет, скорректированный на фактическое выполнение	Отклонение от скорректированного основного бюджета
1. Объем продаж, кг	115 506	115 464	99,96	115 464	-
2. Выручка от продаж, руб.	1 804 097	1 803 273	99,95	1 803 548	-275
3. Производственные (переменные) затраты, руб.	1 262 984	1 258 238	99,62	1 262 022	-3 784
4. Маржинальный доход, руб.	541 113	545 035	100,72	541 526	+3 059
5. Общехозяйственные расходы и расходы на продажу (постоянные), руб.	204 940	204 940	100,0	204 940	-
6. Операционная прибыль, руб.	336 173	340 095	101,17	336 586	+3 059

Показатели гибкого бюджета позволяют объективно оценить достигнутые результаты. В нашем примере выполнение плана прибыли по статическому бюджету составляет 3 922 руб., а по гибкому – 3 059 руб. Это объясняется тем, что статический бюджет не учитывает влияния фактического объема реализации хлебобулочной продукции на величину затрат.

Основным бюджетом на объем продаж 115 506 кг продукции планировались производственные затраты – 1 262 984 руб. Плановые производственные затраты на единицу продукции составили $(1\,262\,984 / 115\,506) 10,93$ руб. Умножая затраты на единицу продукции на фактический объем продаж получим производственные затраты по гибкому бюджету $(115\,464 \times 10,93) = 1\,262\,022$ руб.

Аналогично корректируется выручка от продаж. Основным бюджетом, рассчитанным на 115 506 кг изделий, определена выручка от продаж в размере 1 804 097 руб. При этом планируемая средняя цена реализации одного кг изделия составляет $1\,804\,097 / 115\,506 = 15,62$ руб. Фактически реализовано 115 464 кг хлебобулочных изделий, соответственно скорректированная выручка от продаж по гибкому бюджету составляет $(115\,464 \times 15,62) 1\,803\,548$ руб.

Общехозяйственные расходы и расходы на продажу не зависят от объема продаж, поэтому их размер одинаков как для статического, так и для гибкого бюджета.

Такой анализ отклонений позволяет оценить деятельность организации, соответствует ли она деятельности, предусмотренной планом, имеются ли существенные отклонения и оказывают ли они влияние на величину прибыли.

Осуществляя контроль за выполнением бюджетов, важно выявить, соблюдаются ли нормы расходов сырья и материалов на единицу хлеба и хлебобулочных изделий, предусмотренные рецептурой на их изготовление.

Для производства хлеба и хлебобулочных изделий основным видом сырья является мука, а дрожжи, соль, сахар и другие – вспомогательным. Отпуск материалов в производство осуществляется, исходя из объема производства и действующих норм расхода, установленных рецептурой. Заведующим производством для каждой смены на сутки устанавливается производственное задание, в котором отражается выпуск определенных видов хлеба и хлебобулочных изделий.

Потребность в муке для выполнения производственного задания определяется, исходя из фактической влажности муки и плана производства. Так как фактическая влажность муки отличается от базисной, расход муки, исходя из ее фактической влажности, уточняется на каждую смену. Для этого, прежде всего, рассчитывается норма выхода хлеба при фактической влажности.

Контроль расхода муки на выпускаемые изделия за каждый день и за месяц в целом необходимо осуществлять систематически не только по цеху, но и по каждой смене. Практика показывает, как правило, контроль проводится по итоговым данным за месяц, в результате чего информация является мало пригодной или совсем непригодной для управления затратами.

По нашему мнению, проведение контроля за каждый день позволит принять меры по недопущению нерационального использования муки.

Зачастую перерасход муки обусловлен неправильным учетом фактической массы муки, списанной на производство. Так, в хлебобулочном производстве при просеивании муки возникают возвратные отходы, уменьшающие фактический ее расход. Однако в большинстве случаев они не приносятся, а включаются в общий расход, что искажает достоверность выхода и себестоимости продукции.

Для определения потребности муки следует рассчитать средневзвешенную влажность муки, которая определяется по формуле:

$$C_{\text{в}} = \frac{F_{\text{в}1} \times M_1 + F_{\text{в}2} \times M_2 + F_{\text{в}п} \times M_{\text{п}}}{M_1 + M_2 + M_{\text{п}}}, \quad (1)$$

где $C_{\text{в}}$ – средневзвешенная влажность муки, %;

$F_{\text{в}1,2,п}$ – фактическая влажность муки, %;

$M_{1,2,п}$ – масса муки, кг.

Причинами перерасхода сырья могут быть:

- несоблюдение условий и сроков хранения сырья, что отражается на его качестве;
- наличие значительных потерь на стадиях технологической обработки;
- отпуск материалов со склада в производство без соблюдения очередности, что влияет на качество ранее приобретенных материалов;
- использование однородных компонентов взамен отдельных материалов;
- отнесение недостач, потерь, порчи и брака на себестоимость продукции.

Экономия или перерасход материалов могут возникнуть под влиянием следующих обстоятельств:

- перерасход муки одного сорта и одновременно экономия муки другого сорта по различным видам продукции возникает в результате нарушения валки муки. В итоге общее количество муки, определенное бюджетом производства, отпущено со склада в полном объеме;
- перерасход муки произошел в результате небрежного просеивания муки, что подтверждается наличием отходов, не подлежащих к использованию.

После проверки расхода основного сырья на производство целесообразно проверить фактический расход прочих материалов и топлива. Контроль за расходом прочих материалов и топлива позволит проконтролировать соблюдение норм расхода материалов.

Нормы расхода основных и вспомогательных материалов определяются на каждый вид хлеба и хлебобулочных изделий в соответствии с рецептурой. Несоблюдение установленных норм может привести не только к перерасходу или экономии сырья, но и к ухудшению вкусовых качеств хлебобулочной продукции.

Перерасход растительного масла бывает в результате частых остановок производства, что приводит к дополнительному смазыванию форм и противней; перерасход дрожжей образовывается в результате использования дрожжей низкого качества. Контроль за расходом муки предопределяет потребность в контроле за выходом хлеба и хлебобулочных изделий. Полноту выхода продукции можно определить посредством составления баланса расхода муки и выхода продукции.

Несоответствие расхода муки выходу хлеба и хлебобулочных изделий может быть обусловлено отпуском муки со склада без учета ее фактической влажности и хищениями.

Однако в системе управленческого контроля нельзя ограничиваться анализом лишь финансовых показателей. Необходимо также оценить эффективность работы хлебопекарного

предприятия по нефинансовым критериям, для чего следует анализировать качество выпускаемой хлебобулочной продукции.

Контроль качества готовой продукции осуществляется по следующим направлениям:

- выявление соответствия качества хлебобулочных изделий государственным стандартам или техническим условиям;
- изучение показателей качества готовой продукции на основании записей в лабораторных журналах;
- оценка состояния измерительной техники, по данным которой определяется качество хлебобулочной продукции;
- обнаружение забракованной продукции и порядок ее отражения в учете;
- проверка соблюдения условий хранения хлебобулочных изделий в экспедиции.

С целью контроля за качеством хлебобулочных изделий целесообразно проводить отбор средней пробы из каждого десятого лотка или ящика. Оценивая качество готовой продукции, лаборант должен учесть нормы предельного содержания влаги в мякише хлеба, кислот, пористости. На влажность мякиша, прежде всего, влияют вид и сорт муки, рецептура теста, вес хлеба и способы его выпечки. Содержание кислоты в хлебе должно быть в пределах допустимых значений, поскольку повышенное или пониженное ее содержание делает хлебобулочные изделия излишне кислыми или пресными. Кислотность находится в обратной зависимости от сорта муки, то есть чем ниже сорт муки, тем выше кислотность.

Качество хлебобулочных изделий зависит от срока остывания. В целях контроля за сроками остывания хлебобулочных изделий, очередностью их отпуска покупателям и временем выпечки, необходимо обеспечить хранение готовой продукции отдельными партиями в порядке поступления из производства, это позволит оперативно определить смены, бригады, допустившие брак в производстве.

Готовая продукция подлежит отгрузке покупателям не ранее, чем через 2 часа после выпечки. Если же весовой хлеб отгружен раньше срока его выдержки, то потери, связанные с его остыванием, хлебопекарная организация должна возместить путем предоставления скидки с веса хлеба. Исследования показали, что такие скидки влияют на величину доходов и финансовые результаты. По отдельным хлебопекарным организациям они составляют до 5 %.

На качество готовой продукции влияют сроки хранения продукции на складе. Хлебобулочные изделия должны быть реализованы в течение суток с момента поступления из производства. Нарушение данных сроков приводит к снижению веса хлеба в результате его усыхания.

Проверить сроки хранения хлеба в экспедиции можно путем сравнения времени выхода из печи по накладной-отвесу с данными счетов-фактур на отпуск готовой продукции покупателям.

Таким образом, управленческий контроль финансовых и нефинансовых показателей позволяет получить целостную оценку работы хлебопекарного предприятия, а результаты контроля признать достоверными и объективными.

Ссылки:

1. Контроль и ревизия: учебное пособие / под ред. М.В. Мельник. М., 2011.
2. Глинская О.С. Аудит прогнозной финансовой информации: теория и методология: монография. Йошкар-Ола, 2010.
3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник / пер. с англ. М., 2003.

References:

1. Melnik, MV (ed.) 2011, *Control and audit: manual*, Moscow.
2. Glinskaya, OS 2010, *Audit of the prospective financial information: Theory and Methodology: monograph*, Yoshkar-Ola.
3. Drury, C 2003, *Management Accounting for Business Decisions: textbook*, transl. from English, Moscow.