



Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Магнитогорский государственный технический университет им. Г.И. Носова»

Н.Н. Костина
Н.В. Скворцова
М.В. Кузнецова

ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

*Утверждено Редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного пособия*

Магнитогорск
2022

УДК 338.58
ББК 65.052.2

Рецензенты:

кандидат технических наук,
главный бухгалтер Магнитогорского межрайонного филиала №5,
Территориальный фонд обязательного медицинского страхования
Челябинской области
Г.С. Уваровский

кандидат педагогических наук,
доцент кафедры государственного и муниципального управления и управления персоналом,
ФГБОУ ВО «Магнитогорский государственный технический
университет им Г.И. Носова»
С.В. Коптякова

Костина Н.Н., Скворцова Н.В., Кузнецова М.В.

Оценка и управление затратами предприятия [Электронный ресурс] : учебное пособие / Наталья Николаевна Костина, Наталья Владимировна Скворцова, Маргарита Владимировна Кузнецова ; ФГБОУ ВО «Магнитогорский государственный технический университет им. Г.И. Носова». – Электрон. текстовые дан. (0,95 Мб). – Магнитогорск : ФГБОУ ВО «МГТУ им. Г.И. Носова», 2022. – 1 электрон. опт. диск (CD-R). – Систем. требования : IBM PC, любой, более 1 GHz ; 512 Мб RAM ; 10 Мб HDD ; MS Windows XP и выше ; Adobe Reader 8.0 и выше ; CD/DVD-ROM дисковод ; мышь. – Загл. с титул. экрана.

ISBN 978-5-9967-2373-7

Пособие составлено в соответствии с типовой программой дисциплины «Управление затратами предприятия (организации)».

Данное пособие нацелено на овладение студентами базовыми знаниями теории и практики управления затратами, стратегии и тактики финансового планирования и прогнозирования, формирование умения управлять затратами предприятия, принимать обоснованные финансовые решения.

В предлагаемом пособии последовательно освещаются содержание и классификация затрат, себестоимость продукции, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, анализ (общий) себестоимости продукции, финансовые инструменты оценки затрат, ключевые элементы CVP-анализа.

Большое внимание уделено и такой актуальной проблеме, как планирование и прогнозирование затрат. Прикладные аспекты управления затратами рассматриваются во взаимосвязи с принятием управленческих решений по структуре капитала, дивидендной и инвестиционной политике корпораций. В пособии приведены материалы для практических занятий. Пособие соответствует федеральному государственному образовательному стандарту направлений 38.03.01 «Экономика» и 38.03.02 «Менеджмент».

УДК 338.58
ББК 65.052.2

ISBN 978-5-9967-2373-7

© Костина Н.Н., Скворцова Н.В., Кузнецова М.В., 2022
© ФГБОУ ВО «Магнитогорский государственный
технический университет им. Г.И. Носова», 2022

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	4
РАЗДЕЛ 1 ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ.....	6
1.1. Содержание и классификация затрат	6
1.2. Себестоимость продукции	16
1.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	20
1.4. Анализ (общий) себестоимости продукции.....	32
1.5. Финансовые инструменты оценки затрат, ключевые элементы CVP-анализа	37
Контрольные вопросы	40
РАЗДЕЛ 2 ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ЗАТРАТ	41
2.1. Бюджетное планирование.....	41
2.2. Учет и контроль затрат на производстве	45
2.3. Затраты на качество продукции	56
Контрольные вопросы	61
РАЗДЕЛ 3. ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ	62
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	75
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	76

ВВЕДЕНИЕ

Переход к рыночным отношениям и осуществление деятельности в данных условиях по-иному определяет место предприятия в экономике. Все большее значение в предпринимательской деятельности приобретает калькулирование себестоимости.

В условиях динамичной сложной и неопределенной рыночной среды усложняется управление предприятием, что приводит к качественным изменениям в структуре и методах управления. Нормирование затрат, их учет, анализ, и контроль интегрируются в единую информационную систему, необходимую для принятия обоснованных управленческих решений. Такая система управления ориентирована на достижение как оперативных целей в виде получения прибыли определенного размера для предотвращения кризисных ситуаций, так и на стратегические цели, связанные с развитием потенциала предприятия. В современных экономических условиях сложно добиться успеха без развития и совершенствования управления затратами. Это имеет особое значение в осуществлении экономической деятельности промышленных предприятий и не только. Особенно значимым процессом выступает именно процесс учета затрат предприятия в условиях финансового и экономического кризиса, в целях эффективности всего производственного процесса.

Конкуренция усиливается, все больше предприятий применяют современные технологии и оборудование, совершенствуют качество управления. Получать прибыль, просто увеличивая цены, стало невозможно. На первый план выходят неценовые факторы завоевания рынка: улучшение качества продукции, развитие гарантийного и послегарантийного обслуживания, предоставление дополнительных услуг. Именно снижение затрат при сохранении качества выпускаемой продукции дает предприятию возможность удержать или даже усилить свои позиции на рынке.

Задачей курса "Оценка и управление затратами предприятия" является изучение теоретических и практических основ управления затратами предприятия с целью достижения оптимизации получаемого дохода и максимальной прибыли.

В результате изучения дисциплины " Оценка и управление затратами предприятия " студент должен:

- владеть теорией и практикой финансовых отношений предприятий в условиях рыночной экономики, знать особенности оценки затрат;
- уметь оценивать затраты предприятия, рассчитывать себестоимость и калькуляцию себестоимости продукции;
- иметь навыки принятия правильных управленческих решений в условиях нестабильной экономики в различных сферах функционирования корпораций.
- формировать целостную систему знаний о затратах, в части о формировании и оценки себестоимости продукции (работ, услуг);
- дать понятийно - терминологическое направление, характеризующее оценку затратам предприятия и управление ими;

Учебное пособие «Оценка и управление затратами предприятия» написано на кафедре экономики института экономики и управления Магнитогорского государственного технического университета им. Г.И. Носова и предназначено для подготовки экономистов по направлениям подготовки 38.03.01 Экономика, и 38.03.02 Менеджмент. Также пособие могут использовать преподаватели, читающих курс лекций по дисциплинам «Оценка и управление затратами предприятия», «Управление затратами в промышленности».

РАЗДЕЛ 1 ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1.1. Содержание и классификация затрат

Важным элементом функционирования каждого коммерческого предприятия является себестоимость произведенной этим предприятием продукции. В свою очередь себестоимость складывается из различных статей затрат. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

Затраты организации – сложное и многогранное явление. Для оценки оптимальности принимаемых решений руководителям разных уровней необходима информация о степени соответствия фактических и планируемых результатов деятельности организации. Такую оценку можно произвести только при разграничении затрат, т.е. разработке такой классификации затрат, которая даст возможность проконтролировать вид потребленного ресурса, учесть размер затрат по местам их возникновения, при выполнении отдельных операций.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции основной деятельности предприятий и организаций, формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, осуществление которых связано с изготовлением данной продукции.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о подобных расходах установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99г. № 33н). Согласно п.8 вышеуказанного документа, «для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно». Помимо указанного документа перечни и классификации затрат на производство продукции приведены в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним также относятся:

- затраты, связанные с подготовкой и освоением производства, расходы, связанные с изобретательством и рационализацией;

- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров;

- отчисления на социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.

2. Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковка, хранение, погрузка и транспортировка (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплата услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионные сборы и

вознаграждения, уплачиваемые сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, др.

3. Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства: отчисления на покрытие затрат по геологоразведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду.

Кроме того, на себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделяются следующие ее виды (рисунок 1):

1. *цеховая* (включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции);

2. *производственная* (состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции);

3. *полная себестоимость* (производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции).



Рис. 1. Элементы себестоимости изделия

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг).

В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяются себестоимость единицы продукции.

Задачей калькулирования является определение издержек, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Информация, получаемая в процессе выполнения задач калькулирования, позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

В зависимости от целей калькулирования различают *плановую, сметную и фактическую калькуляцию*.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Все эти калькуляции отражают расходы на производство и реализацию конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Кроме того, различают *индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость*.

Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; *среднеотраслевая* характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле, средневзвешенной из индивидуальных стоимостей предприятий отрасли.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции – один из важнейших разделов управленческого учета. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческих решений и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- По отношению к производственному процессу выделяют затраты прямые и косвенные;
- По своему назначению затраты делятся на основные и накладные;
- Входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
- По своему составу затраты можно выделить одноэлементные и комплексные;
- В зависимости от периодичности возникновения выделяют текущие и единовременные затраты.

Для принятия решения и планирования различают:

- В зависимости от степени реагирования на изменение объема производства выделяют постоянные, переменные, смешанные затраты;
- По степени значимости выделяют затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- По признаку реальности следует выделить затраты реальные (имевшие место и отражение в бухгалтерском учете) и вмененные затраты (упущенная выгода организации);
- предельные и приростные затраты;

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и планирования

По возможности отнесения на конкретные виды продукции выделяют *прямые и косвенные затраты*.

Прямые затраты можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции.

К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые трудовые затраты.

Прямые материальные затраты – это материалы, которые становятся частью готового изделия. Например, на швейной фабрике к прямым материальным затратам можно отнести материалы, из которых шьют изделия.

Прямые трудовые затраты – это все расходы по оплате труда, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовой продукции. Например, это зарплата основных производственных рабочих, которые

занимаются изготовлением продукции данного вида. Прямые затраты являются всегда переменными.

Косвенные затраты – это затраты, связанные с производством, но которые невозможно отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными видами изделий согласно выбранной предприятием методики (например, пропорционально основной зарплате, количеству отработанных часов).

Косвенные затраты подразделяются на две группы:

- **Общепроизводственные расходы.** Это общецеховые расходы на организацию, обслуживание управление производством. Например, к таким расходам можно отнести содержание производственных зданий, текущий ремонт оборудования, коммунальные услуги, арендная плата за производственные здания, амортизация зданий и оборудования.

- **Общехозяйственные расходы.** Они напрямую не связаны с производственной деятельностью предприятия. К ним можно отнести: административно-управленческие расходы, содержание и ремонт административных зданий.

Часть косвенных расходов является переменными (например, затраты вспомогательных материалов, инструментов), часть косвенных расходов можно отнести к категории постоянных затрат, часть – к категории смешанных.

По своему назначению издержки делятся на основные и накладные.

К основным расходам относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислением на нее и др.), потребление которой связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему назначению, характеру и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением.

В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

Производственные и внепроизводственные затраты.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции.

Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- Входящие в себестоимость продукции (производственные);
- Внепроизводственные затраты.

Производственные затраты состоят из трех элементов:

1. Прямые материальные затраты;
2. Прямые затраты на оплату труда;
3. **Общепроизводственные расходы.**

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции.

Внепроизводственные затраты состоят из коммерческих и административных расходов. Это издержки, которые нельзя проинвентаризировать.

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и производственных запасов предприятия. Внепроизводственные затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены.

Одноэлементные и комплексные затраты.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам. К такому типу затрат относят: материальные затраты, затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизацию и др.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким их представителем являются общепроизводственные расходы, в которые входят практически все экономические элементы затрат.

В зависимости от периодичности возникновения затраты подразделяются на *текущие и единовременные*.

К текущим относятся затраты на производство и продажу продукции в отчетном (плановом или анализируемом) периоде.

Единовременные расходы связаны с подготовкой новых производств, освоением новой продукции, резервированием затрат на какие-либо цели (например, оплату отпусков, ремонт основных средств).

Классификация затрат для принятия решения и планирования

Одной из задач управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия. В этой связи в управленческом учете для выполнения расчетов используют следующие виды затрат:

В зависимости от степени реагирования на изменение объема производства выделяют *постоянные, переменные, смешанные затраты*;

По степени значимости выделяют затраты, *принимаемые и не принимаемые* в расчет при оценках;

По признаку реальности следует выделить затраты *реальные* (имевшие место и отражение в бухгалтерском учете) и *вмененные затраты* (упущенная выгода организации);

предельные и приростные затраты;

Переменные, постоянные и смешанные затраты. Переменные затраты в сумме изменяются прямо пропорционально по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности), но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными. Примером таких затрат могут служить

затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих. Постоянные затраты в сумме не меняются при изменении уровня деловой активности, но рассчитанные на единицу, зависят от изменения уровня производства.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные. Полупеременные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных переговоров. Приведем примеры переменных, постоянных и полупеременных затрат для производственной компании и компании, оказывающей услуги (банк)

Затраты	Производственная компания	Банк
Переменные	Прямые материальные затраты Прямые трудовые затраты Косвенные трудовые затраты Затраты инструментов	Почасовая заработная плата операторов на компьютерах Затраты на дискеты и другие накопители
Постоянные	Амортизация оборудования Амортизация зданий Заработная плата управленческого персонала Налог на имущество	Амортизация офисного оборудования Амортизация здания Заработная плата программистов, администрации Аренда зданий
Полупеременные	Затраты на электроэнергию Затраты на телефон Затраты на отопление	Затраты на электроэнергию Затраты на телефон Затраты на отопление

Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.

Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, то есть те, которые в альтернативных вариантах не одинаковы. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, часто в управленческом учете называют релевантными. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения,

готовит свои отчеты таким образом, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Пример 1. Предприятием А, реализующим продукцию на внешнем рынке, впрок были закуплены материалы на сумму 50 000 руб. Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны. Произведенная из них продукция окажется неконкурентоспособной на внешнем рынке. Однако российский партнер готов купить у данного предприятия продукцию, изготовленную из этих материалов, за 80 000 руб. При этом дополнительные затраты предприятия А по изготовлению продукции составят 60 000 руб. Целесообразно ли принимать подобный заказ? Сравним альтернативы по релевантным показателям.

Показатели	Альтернатива 1 (не принимать заказ)	Альтернатива 2 (принять заказ)
Выручка от продаж		80 000
Дополнительные затраты		60 000
Прибыль		20 000

Видно, что, выбрав альтернативу 2, предприятие А уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 20 000 руб., сократив его с 50 000 до 30 000 руб.

Реальные и вмененные затраты.

Реальные затраты имеют место и отражение в бухгалтерском учете. Они представляют собой фактические расходы организации. Но иногда в управленческом учете для принятия решения необходимо начислить затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называют вмененными. По существу - это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Пример 2. Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батончиков на 10 тыс. руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 000 руб., получаемого ранее от выпечки батончиков, т.е. по существу понесет убытки на сумму 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может составлять ниже 13 тыс. руб. При этом 10 тыс. руб. – вмененные (воображаемые затраты, или упущенная выгода предприятия).

Приростные и предельные затраты. Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

Пример 3. Торговое предприятие имеет показатели, представленные в таблице:

Показатели	Значения
Выручка от продажи, тыс. руб.:	1000
- объем реализации, шт.	1000
- цена за единицу, тыс. руб	1
Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.:	0,5
Издержки обращения, тыс. руб.:	
- расходы на рекламу, тыс. руб.:	260
- содержание персонала, тыс. руб.	120
- командировочные расходы, тыс. руб.	80
	60
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб	150

Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составлять 200 штук, продажная и закупочная цена не меняется. При этом предусмотрено увеличить на:

30% - расходы на рекламу;

20% - арендную плату за новые торговые помещения;

10% - командировочные расходы.

Расчет приростных доходов и расходов представлен в таблице (закупочная цена товара и расходы по заработной плате в расчетах отсутствуют, являясь нерелевантными показателями).

Статьи затрат (доходов)	Текущие доходы (расходы), тыс. руб.	Прогнозируемые доходы (расходы), тыс. руб.	Приростные доходы (расходы), тыс. руб.
Выручка от продаж	1000	1200	200
Расходы – всего,	330	402	72
В том числе:			
- на рекламу	120	156	36
- командировочные	60	66	6
- арендная плата	150	180	30

Таким образом. Создание нового рынка сбыта приведет к приростным расходам в сумме 72 тыс. руб. Приростные доходы составят 200 тыс. руб.

Если выручка от продаж растет быстрее затрат на освоение рынка, значит, предприятие завладело его определенной частью, если медленнее – предприятие утратило конкурентоспособность и необходим анализ причин, обусловивших это.

Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции. В вышеприведённом примере товарооборот должен увеличить на 200 шт., следовательно,

предельные затраты составляют: $72\ 000:200 = 360$ руб., а предельный доход – $200\ 000:200 = 1000$ руб.

Классификация затрат для контроля и регулирования

Как отмечалось выше, часто управленческий учет организуется по центрам ответственности. Такой подход может быть реализован на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, а на нерегулируемые затраты он воздействовать не может. Работа менеджера центра ответственности оценивается по его способности управлять регулируемыми затратами. Например, производственным цехом допущен перерасход материалов. Являются ли затраты материалов регулируемыми или не регулируемыми для данного цеха? Ответ не однозначен. Если перерасход связан с нарушением трудовой дисциплины или технологического процесса, то затраты окажутся регулируемыми. Если причина кроется в низком качестве материалов, то эти затраты окажутся нерегулируемыми со стороны менеджера центра ответственности.

В теории отечественного учета и анализа разработана классификация затрат по различным основаниям.

Признак	Подразделение затрат
1. По элементам	<ul style="list-style-type: none"> • материальные затраты; • затраты на оплату труда; • отчисления на социальные нужды; • амортизация; • прочие расходы
2. По статьям	Калькуляционные статьи затрат различны в разных отраслях
3. По способу отнесения на себестоимость	<ul style="list-style-type: none"> • прямые; • косвенные
4. По отношению к уровню деловой активности	<ul style="list-style-type: none"> • переменные; • постоянные
5. По методу признания в качестве расходов	<ul style="list-style-type: none"> • затраты на продукт; • затраты на период
6. По отношению к технологическому процессу	<ul style="list-style-type: none"> • основные; • накладные
7. По составу	<ul style="list-style-type: none"> • одноэлементные; • комплексные
8. По целесообразности расходования	<ul style="list-style-type: none"> • производительные; • непроизводительные
9. По возможности охвата плана	<ul style="list-style-type: none"> • планируемые; • не планируемые
10. По периодичности возникновения	<ul style="list-style-type: none"> • текущие; • единовременные
11. По отношению к готовой продукции	<ul style="list-style-type: none"> • затраты на незавершенное производство; • затраты на готовую продукцию
12. По возможности регулирования	<ul style="list-style-type: none"> • регулируемые; • нерегулируемые

1.2. Себестоимость продукции

Себестоимость продукции - это затраты предприятия на ее производство и реализацию, выраженные в денежной форме. Расчет и анализ себестоимости продукции является важнейшей задачей любого предприятия и входит в систему управленческого учета, т.к. именно себестоимость лежит в основе большинства управленческих решений.

Различают *плановую и фактическую себестоимость*.

Плановая себестоимость продукции включает в себя только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми. Они исчисляются на основе плановых норм использования оборудования, трудозатрат, расхода материалов.

Фактическая (отчетная) себестоимость определяется фактическими затратами на изготовление продукции.

По последовательности формирования различают себестоимость *технологическую (операционную), цеховую, производственную и полную*.

Технологическая себестоимость используется для экономической оценки вариантов новой техники и выбора наиболее эффективного. Она включает затраты, имеющие непосредственное отношение к выполнению операций над определенным изделием.

Цеховая себестоимость имеет более широкий спектр затрат: кроме технологической себестоимости включает затраты, связанные с организацией работы цеха и управления им.

Производственная себестоимость включает производственные затраты всех цехов, занятых изготовлением продукции, и расходы по общему управлению предприятием.

Полная себестоимость включает в себя производственную себестоимость и внепроизводственные (коммерческие) расходы.

Выделение таких видов себестоимости как индивидуальная и среднеотраслевая позволяет создать базу для определения отпускных цен (оптовых). Совокупность затрат отдельного предприятия на производство и реализацию продукции составляет индивидуальную себестоимость. Среднеотраслевая себестоимость характеризует затраты на производство данной продукции в среднем по отрасли.

По экономической сущности затраты на производство и реализацию продукции подразделяются на расходы по *экономическим элементам и калькуляционным статьям*.

Выделяют следующие *экономические элементы*:

- материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисление на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Материальные затраты включают:

стоимость приобретаемого со стороны сырья и материалов;

стоимость покупных материалов;
стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов;
стоимость работ и услуг производственного характера, выплачиваемых сторонним организациям;
стоимость природного сырья;
стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопления зданий, транспортные работы;
стоимость покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и прочие нужды.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость реализуемых отходов.

Под отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса. Они реализуются по пониженной или полной цене материального ресурса, в зависимости от их использования.

Затраты на оплату труда включают расходы на оплату труда основного производственного персонала, включая премии, стимулирующие и компенсирующие выплаты. Отчисления на социальные нужды включают обязательные отчисления по социальному страхованию, в фонд занятости, пенсионный фонд, на медицинское страхование.

Амортизация основных фондов - это сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов.

Прочие затраты - налоги, сборы, отчисления во внебюджетные фонды, платежи по кредитам в пределах ставок, затраты на командировки, по подготовке и переподготовке кадров, плата за аренду, износ по нематериальным активам, ремонтный фонд, платежи по обязательному страхованию имущества и т.д.

По классификации затрат по экономическим элементам невозможно определить расходы, непосредственно связанные с производством конкретного изделия, поэтому осуществляют группировку затрат по калькуляционным статьям.

Выделяют следующие *калькуляционные статьи*:

1. Сырье и материалы, за вычетом реализуемых отходов.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.
3. Топливо и энергия на технологические цели.
4. Основная заработная плата производственных рабочих.
5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих.
6. Отчисления на социальные нужды.
7. Износ инструмента и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы.

8. Расходы на содержание и эксплуатацию технологического оборудования.

Итого технологическая себестоимость

9. Цеховые расходы.

Итого цеховая себестоимость

10. Общезаводские производственные расходы.

Итого производственная себестоимость

11. Внепроизводственные расходы.

Итого полная себестоимость

При формировании фактической себестоимости учитывают затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы, потери от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц, пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемых на основании судебных решений, выплата работникам, высвобождаемым с предприятий и из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штата, а также потери от брака.

Классификация затрат по калькуляционным статьям лежит в основе других классификаций расходов, включаемых в себестоимость продукции.

Различают следующие классификационные признаки при подразделении затрат:

- отношение к производственному процессу;
- отнесение на себестоимость;
- зависимость от объема производства.

По отношению к производственному процессу расходы могут быть основными и накладными; по отнесению на себестоимость - прямые и косвенные. В зависимости от объема производства расходы могут быть условно-переменными (пропорциональными) и условно-постоянными (непропорциональными).

Калькулирование себестоимости продукции

Калькулирование себестоимости является одной из основных задач управленческого учёта на предприятии. В калькуляции себестоимости материальные затраты топлива и энергии, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия являются прямыми затратами и включаются по действующим нормам расхода и ценам на изделие.

Основная заработная плата производственных рабочих включает заработную плату на изделие, рассчитанную по трудоемкости или отработанному времени расценки и тарифными ставками. Дополнительная заработная плата учитывает оплату за неотработанное время.

Отчисления на социальные нужды включают социальное страхование, пенсионный фонд, фонд занятости, обязательное медицинское страхование и осуществляется в соответствии с действующим законодательством.

Износ инструмента и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы включаются в себестоимость продукции ежемесячно в зависимости от нормативного срока службы инструмента и оснастки.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования являются комплексными затратами, они включают:

- расходы на содержание оборудования и оплата труда рабочих, занятых обслуживанием оборудования, обязательные отчисления, затраты на ремонт и амортизацию;

- возмещение износа малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и расходы по их восстановлению;

- прочие расходы.

Расходы на содержание и эксплуатации оборудования (РСЭО) могут включаться в себестоимость пропорционально основной заработной плате основных производственных рабочих (ОЗПР) или методом сметных (нормативных) ставок, рассчитанных на основе коэффициенти-машино-часов.

Сметная ставка - это величина расходов на содержание и эксплуатацию оборудования за час работы оборудования, на котором изготавливается изделие.

Расчет производится в следующем порядке.

По каждому цеху технологическое оборудование объединяется в однородные группы. По ним устанавливается величина эксплуатационных затрат на час работы оборудования. По каждому изделию (детали, узлу) нормируется время, затрачиваемое на обработку (операции) по данному виду технологического оборудования. В соответствии с этим временем в калькуляцию включаются затраты по содержанию и эксплуатации технологического оборудования на данное изделие.

Цеховые расходы включают:

- фонд оплаты труда цехового персонала с отчислениями;

- содержание зданий, сооружений и инвентаря цехового назначения, включая страхование имущества, ремонт и амортизацию;

- расходы по рационализаторской и изобретательской работе;

- расходы по охране труда;

- возмещение износа малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря; прочие расходы.

Цеховые расходы в себестоимость единицы продукции включаются пропорционально сумме основной заработной платы основных производственных рабочих и расходов по содержанию и эксплуатации оборудования.

К общепроизводственным расходам относят:

- затраты, связанные с управлением производства, в том числе фонд оплаты труда управленческого персонала с отчислениями, затраты на командировки, содержание и обслуживание технических средств и управления (ВЦ, узлов связи, средств сигнализации), оплата консультационных,

информационных и аудиторских услуг, услуг банков, представительские расходы;

- расходы по подготовке и переподготовке кадров;
- расходы по испытаниям, опытам, исследованиям, содержанию общезаводских лабораторий;
- расходы по охране труда;
- расходы по содержанию пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- общехозяйственные расходы - страхование, содержание, текущий ремонт и амортизация основных фондов общезаводского назначения;
- налоги, сборы и прочие обязательные отчисления.

В общепроизводственных расходах проходят затраты на оплату процентов по банковским кредитам в пределах ставки, установленной законодательством, а также износ по нематериальным активам, включающим патенты, лицензии, “ноу-хау”, программные продукты.

Коммерческие (внепроизводственные) расходы включают расходы по таре и упаковке, расходы по доставке продукции на станцию отправления, а также содержание персонала, обеспечивающего нормальную эксплуатацию у потребителя в пределах установленного срока.

Коммерческие непроизводственные расходы рассчитываются в процентах от производственной себестоимости (3-7%).

1.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции позволяют менеджменту организации получать детальную информацию о затратах и структуре себестоимости.

Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости

Для начала определим, что может дать правильное построение методики учета затрат, кому это нужно и для чего.

Можно определить следующие приоритеты управленческого учета затрат:

- проверка правильности течения производственного цикла;
- сбор информации о затратах для их анализа и поиска путей оптимизации;
- принятие решений менеджментом по прочим вопросам управления затратами.

Объекты учета затрат и калькулирования себестоимости чаще всего отличаются. Первый из них — это основание, по которому проводится сортировка затрат. Объектом учета затрат может быть место их возникновения, центр ответственности, вид или группа продукции, вид ресурсов. Вторым выступает вид продукции (работы, услуги), полуфабрикатов, продукция на разных стадиях готовности. Чтобы разграничить понятие учет затрат и понятие калькулирования себестоимости, предлагаем рассмотреть схему (рисунок 2).

Последовательность отражения и подсчета затрат и себестоимости состоит из управления затрат (шаги 1–5) и калькуляционного учета (шаги 4–6). Эти

шаги взаимосвязаны, и их выполнение предоставляет данные для управления затратами. На данный момент в литературе по управленческому учету описано большое количество **методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**. Для них пока не создано единой общеутвержденной систематизации. Все эти методы были разработаны для решения разных управленческих задач и зачастую классифицируются по следующим признакам:

1. По объектам учета затрат:
 - по процессный,
 - по передельный,
 - по заказный.
2. По полноте учета затрат:
 - система полных затрат,
 - система неполных (частичных) затрат.
3. По оперативности учета затрат и контроля:
 - метод фактических затрат,
 - метод нормативных затрат.

Некоторые методы утрачивают свою актуальность из-за несостоятельности представления полной и корректной информации о затратах и себестоимости. Таким примером является котловой метод.

Котловой метод учета затрат

Разработка и внедрение **методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** проходили постепенно. Первоначально затраты учитывались котловым методом. Главная особенность этого метода в том, что все затраты, независимо от их вида, места, в котором возникли, или другого признака, учитываются в едином регистре в течение всего периода. В итоге получается общая сумма затрат предприятия за период, которую невозможно корректно или хотя бы близко к действительности распределить по видам изготавливаемой продукции. Себестоимость отдельного вида изготавливаемой продукции рассчитывается путем распределения всех котловых затрат относительно какой-либо базы, например, плановой себестоимости. В итоге значение себестоимости получается очень приблизительным. Такой учет не дает данных, позволяющих контролировать затраты, искать пути их оптимизации и решать другие управленческие вопросы. На данный момент котловой **метод калькулирования затрат** также в ходу, но применяется редко. Он актуален для производств, где нет нужды в аналитическом учете, например, с единственным продуктом на выходе (угледобывающая промышленность, малые предприятия с единственным видом продукции).

**Система управленческого учета затрат на
производство и калькулирования себестоимости**



Рис. 2. Система управленческого учета затрат на производство и калькулирования себестоимости

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Попроцессный метод нередко называется упрощенной моделью поперечного. Попроцессный метод подходит для предприятий:

- с большими объемами непрерывного производства;
- недолгим циклом производства;
- узким перечнем изготавливаемых изделий;
- отсутствием или несущественным размером незавершенки.

Примерами таких предприятий могут быть занятые в добывающей отрасли (горнорудные, газодобывающие, нефтедобывающие, лесозаготовительные), в

энергетике, перерабатывающие предприятия с простым технологическим процессом (производство цемента, асфальта и т. д.).

У попроцессного метода существует несколько разновидностей в зависимости от условий, представленных на схеме (рисунок 3).

При *однопроцессном, однопродуктовом* производстве без запасов готовой продукции себестоимость единицы продукции получается путем деления всех затрат за период на количество произведенной продукции.

При *однопроцессном, однопродуктовом* производстве с наличием остатков готовой продукции себестоимость единицы вычисляется по формуле:

$$C_{\text{полн}} = \frac{Z_{\text{общ}}}{K_{\text{произв}}} + \frac{Z_{\text{ком}}}{K_{\text{прод}}},$$

где $C_{\text{полн}}$ — полная себестоимость единицы продукции;

$Z_{\text{общ}}$ — общие производственные затраты;

$K_{\text{произв}}$ — количество произведенной продукции;

$Z_{\text{ком}}$ — коммерческие и административные расходы;

$K_{\text{прод}}$ — количество проданной продукции.



Рис. 3. Разновидности попроцессного метода в зависимости от условий

При *многопроцессном* производстве технологический процесс состоит из нескольких стадий. По прохождении каждой стадии получается новый полуфабрикат, который проходит через промежуточный склад полуфабрикатов.

Причем количество полуфабрикатов после каждой стадии может различаться. Для каждого процесса ведется учет затрат и количества получаемых полуфабрикатов. Для лучшей аналитики затраты сырья и материалов на единицу продукции учитываются обособленно, а по каждому процессу подсчитывают добавленные затраты (зарплата и общепроизводственные расходы). В этом случае проводится калькулирование по стадиям обработки. Себестоимость единицы продукции считается по формуле:

$$C_{\text{ед}} = Z_{\text{м}} + Z_1/K_1 + Z_2/K_2 + \dots + Z_n/K_n + Z_{\text{ком}}/K_{\text{ком}}$$

где $Z_{\text{м}}$ — материальные затраты на единицу продукции;

Z_1, Z_2, Z_n — добавленные затраты каждого процесса;

K_1, K_2, K_n — количество полуфабрикатов, полученных в каждом процессе.

В некоторых случаях попроцессный метод отождествляется с попередельным, ведь они характеризуются наличием обособленных стадий производства (процессов или переделов), по прохождению которых получается готовый полуфабрикат. Различие между этими методами несколько условно, но можно выделить некоторые особенности попередельного метода:

- более сложный производственный процесс;
- существенные остатки незавершенки;
- себестоимость вычисляется в каждом переделе по собственным производственным затратам, общие затраты распределяются по переделам и видам изделий косвенным способом;
- калькуляция происходит ежемесячно с учетом остатков незавершенного производства;
- возможно применение метода условных единиц.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Сутью нормативного метода учета является предшествующий расчет нормативных затрат по выбранным объектам, а также попутное определение отклонений фактических затрат от нормативных в процессе выпуска продукции. По каждому виду изделия составляется нормативная калькуляция, где указаны нормы расхода материалов, зарплаты и прочих статей. Учет ведется так, чтобы была возможность разбить текущие затраты на нормативные и отклонения. Данные по отклонениям позволяют находить причины несоответствия нормам, находить виновников или недочеты в технологическом процессе.

В бухгалтерском учете затраты также отражаются по нормам и отклонениям, как правило с использованием счета 40. На схеме изображен принцип учета по нормам. Фактическая себестоимость списывается в дебет счета 40 со счетов учета затрат на производство, а нормативная отражается по кредиту в корреспонденции со счетами 43, 90. При экономии делается

сторнировочная запись Д-т 90 К-т 40, а при перерасходе дополнительная запись Д-т 90 К-т 40 на сумму отклонений.

Для результативного использования методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции организация должна детально проанализировать свои процессы, определить актуальные управленческие задачи, обозначить объекты УЗ и в итоге выбрать один или несколько методов. Трудозатратность методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции компенсируется получением детальной информации, которая помогает в решении насущных вопросов.

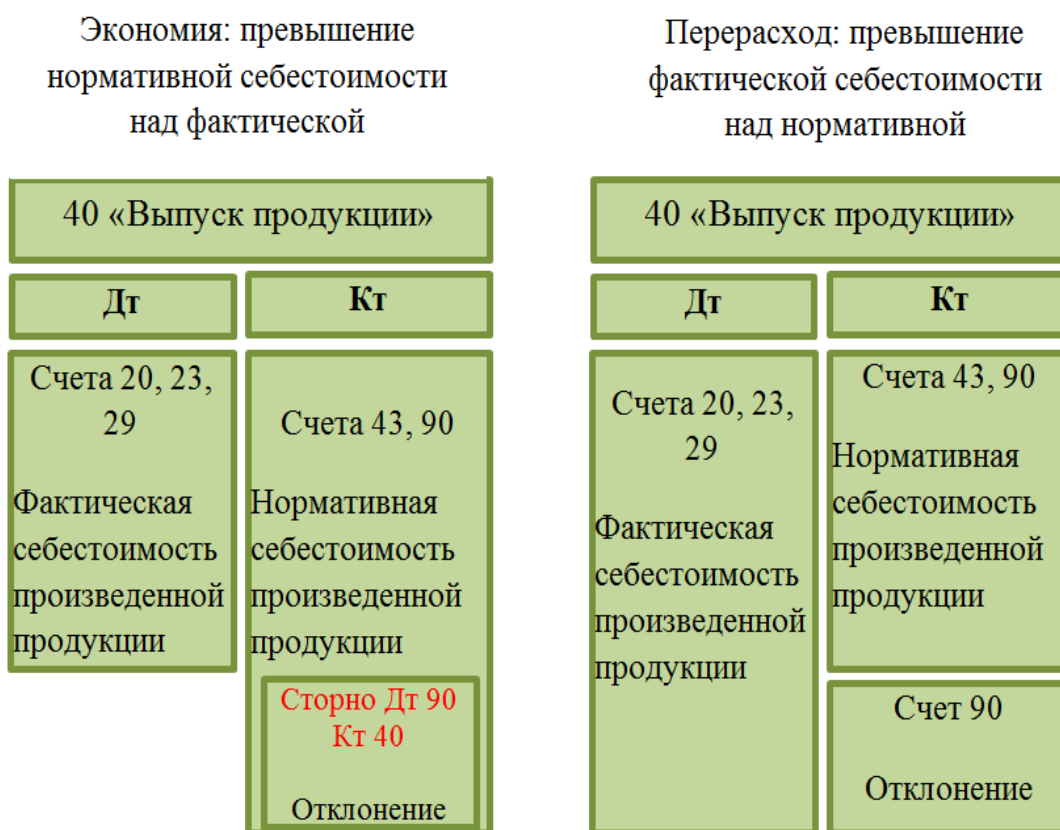


Рис. 4. Принцип учета по нормам

Для результативного использования методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции организация должна детально проанализировать свои процессы, определить актуальные управленческие задачи, обозначить объекты УЗ и в итоге выбрать один или несколько методов. Трудозатратность методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции компенсируется получением детальной информации, которая помогает в решении насущных вопросов.

Попередельный метод учета затрат находит применение в тех отраслях промышленности, где для получения конечного продукта, расцениваемого как готовая продукция, исходное сырье должно последовательно пройти несколько стадий переработки.

Результатом такой переработки становится приобретение исходного сырья совершенно иных свойств, чем имевшееся в начале процесса. На выходе из каждой ее стадии (передела) получают какой-либо промежуточный продукт (полуфабрикат), который имеет самостоятельное значение и может быть не только использован в дальнейшем процессе производства, но и продан на сторону.

Особенностями таких производств становятся:

- большие объемы и однородность исходного сырья;
- преобладание в процессе обработки процессов физико-химического и термического характера;
- относительная непродолжительность и непрерывность технологического процесса при наличии возможности разделения его на стадии;
- доминирование среди готовой продукции какого-то определенного ее вида, не исключающего формирования в процессе производства сопутствующих видов готовой продукции.

Примерами производств, где используется **попередельный метод учета затрат**, служат:

- металлургическое;
- нефтеперерабатывающее;
- химическое;
- целлюлозно-бумажное;
- текстильное.

Принципы учета при попередельном методе

Особенности производств, в которых применяют попередельный метод, требуют особого внимания к организации учета расхода:

- основного сырья;
- иных ресурсов, обеспечивающих технологический процесс (химикатов, воды, электроэнергии, топлива);
- полуфабрикатов, направляемых на изготовление конечной продукции разных видов.

Обусловлено это тем, что в оценке объемов производства (как количественных, так и стоимостных) при этом методе немаловажная роль отводится расчетным способам, в основе которых лежит расход как исходного основного сырья и иных технологических ресурсов, так и сырья в виде полуфабрикатов, направляемого на производство разных видов конечной продукции.

Соответственно, существенное значение приобретает организация систематического контроля за соблюдением технологических нормативов производства:

- отпуском в производство сырья и иных ресурсов только в соответствии с установленными нормами;
- выявлением отклонений от установленных норм отпуска материальных ресурсов и иных отклонений от технологии производства;
- своевременной реакцией на изменение установленных норм.

Такой метод учета носит название нормативного и требует параллельного указания в первичной документации, составляемой за определенный период (смену, сутки), не только фактического расхода, но и предусмотренного нормами. Здесь же отмечаются отклонения от технологии производственного процесса, обусловленные изменением состава сырья или иных используемых компонентов.

Сложность разделения исходных компонентов по видам продукции приводит к необходимости организации учета затрат на производство по переделам. Переделом может оказаться как отдельный цех, так и отдельный агрегат этого цеха (или группа агрегатов). В отношении сходных видов продукции в переделе допускается объединенный учет расходов с последующим разделением их расчетным путем. То есть калькуляционной единицей при попередельном методе может стать как отдельный вид продукции передела, так и группа видов сходной продукции, получаемых как результат передела. Особенности организации учета на конкретном производстве определяют рекомендации существующих отраслевых инструкций.

По фактической себестоимости, сложившейся для него в очередном переделе и включающей в себя затраты предшествующего передела, полуфабрикат поступает в следующий передел или реализуется на сторону. При передаче в дальнейшую переработку или на склад до завершения очередного месяца, данные которого позволяют сделать расчет фактической себестоимости, полуфабрикат оценивается по плановой себестоимости, одним из вариантов которой может быть фактическая себестоимость, сложившаяся в предшествующем месяце. По окончании месяца плановая себестоимость корректируется до фактической.

Формирование затрат в каждом из переделов

Таким образом, в каждом из переделов собирают прямые затраты по нему. В затраты первого в цепочке переделов будут входить расходы на исходное сырье, переданное в переработку, и прямые расходы на обработку этого сырья до полуфабриката, считающегося результатом первого передела, а также косвенные расходы по переделу. Прямые затраты последующих переделов сложатся из себестоимости полуфабриката, отданного в этот передел из предшествующего передела, и прямых затрат, необходимых для его переработки в текущем переделе, с учетом косвенных расходов этого передела. В итоге после последнего передела готовая продукция приобретет себестоимость, включающую в себя все расходы по ее созданию.

Косвенные расходы, добавляемые к прямым в каждом из переделов, могут относиться к одному из двух их видов:

- общепроизводственные;
- общехозяйственные.

Общепроизводственные расходы собираются на уровне подразделения, которое либо соответствует одному переделу, либо включает в себя несколько переделов. В первом случае эти расходы полностью войдут в себестоимость одного полуфабриката, вышедшего из передела, а во втором — будут

распределены между видами продукции, созданными в каждом из переделов, пропорционально выбранной предприятием базой. Такой базой могут стать зарплата основного производственного персонала, прямые материальные затраты на продукцию передела или общая сумма прямых затрат.

Общехозяйственные расходы допустимо учитывать одним из двух выбранных предприятием способов (План счетов бухучета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н):

- с включением непосредственно в себестоимость каждого полуфабриката путем распределения их суммы, сформированной за месяц, пропорционально выбранной базе;

- без включения в себестоимость путем отнесения собранной за месяц суммы непосредственно в дебет счета 90, где они могут быть распределены, например, пропорционально общей себестоимости реализованной продукции каждого вида.

Учет полуфабрикатов, создаваемых в каждом из переделов, ведется одним из двух следующих способов:

- Бесполуфабрикатным, применяемым, когда реализации полуфабрикатов на сторону нет и нет необходимости учитывать их отдельно от общего процесса переработки. Процедура учета здесь может быть упрощена за счет формирования затрат по переделу только из тех, которые осуществлены именно в этом переделе. То есть в их состав не будет входить стоимость полуфабриката, созданного в предшествующем переделе. А конечный результат по себестоимости готового продукта сложится из сумм затрат по каждому переделу. Недостатком такого способа является невозможность определения себестоимости полуфабрикатов.

- Полуфабрикатным, необходимость в котором возникает, если какой-то промежуточный продукт переработки представляет собой отдельный вид готовой продукции или часть промежуточных продуктов, которые могут быть использованы в дальнейшем производстве, продают на сторону. При этом способе завершенную продукцию каждого из переделов учитывают по себестоимости соответствующего передела (включающую в себя в т. ч. себестоимость полуфабриката предшествующего передела) на счете 21 и с этого же счета отпускают в дальнейшую переработку.

Оценка незавершенного производства

Фактические затраты на производство за месяц по каждому из переделов рассчитывают с учетом наличия остатков незавершенного производства на начало (добавляют к сумме затрат) и конец (вычитают из суммы затрат) месяца.

Стоимость незавершенного производства по переделу на конец месяца оценивают расчетным путем от общей суммы фактических затрат, содержащихся в остатках на начало месяца и осуществленных за месяц, умножением на дробь, имеющую:

- в числителе — количество исходного сырья в остатках на конец месяца;
- в знаменателе — сумму количеств исходного сырья, приходящегося на остаток на начало месяца и отпущенного в производство за месяц.

Количество исходного сырья в незавершенном производстве на конец месяца рассчитывают, складывая количество исходного сырья в остатках незавершенного производства на начало месяца и количество сырья, отпущенного в производство за месяц, и вычитая из этой суммы количество исходного сырья, израсходованного на выпущенную за месяц готовую продукцию в соответствии с нормами.

Позаказный метод учета затрат и калькулирование себестоимости состоит в том, что сбор затрат на производство на бухгалтерских счетах их учета осуществляется применительно к учетным единицам, называемым заказами. Заказ может быть открыт:

- на единицу производства (вид работ, услуг), в т. ч. такой единицей может быть составная часть единого большого объекта;
- на несколько идентичных единиц производства (партию).

Исходя из специфики организации такого учета, его применяют для калькулирования себестоимости либо отдельных хорошо идентифицируемых объектов (например, в машиностроении, в строительстве, в НИОКР, при ремонтных работах), либо небольших партий продукции, состоящих из вполне определенного количества итоговых экземпляров (например, в типографиях, в мебельном производстве).

Предприятие самостоятельно разрабатывает для себя принципы, согласно которым открываются заказы, и ведет перечень этих заказов. Началу работ по заказу, как правило, предшествует составление сметы (плановой калькуляции) на работы по нему, позволяющей определить:

- перечень и объем необходимых материальных затрат;
- состав нужных видов работ и объем трудозатрат по ним;
- общую сумму затрат с учетом накладных расходов;
- продажную стоимость заказа или единицы, входящей в него.

Позаказный метод отличает детальность учета и довольно высокая трудоемкость, поскольку недостаточно просто довести перечень заказов до ответственных исполнителей каждого из подразделений. Должна быть налажена четкая схема работы с первичными документами, обеспечивающая правильную привязку прямых затрат, возникающих в подразделениях, к определенному заказу. На бухгалтерию дополнительно ложится проверка соответствия реально понесенных прямых затрат предварительной их калькуляции во избежание отнесения на заказ лишних расходов.

Заказ может выполняться в течение достаточно длительного времени, и если он оказывается незавершенным на конец очередного месяца, его показывают в составе незавершенного производства. Как и любые учетные единицы, заказы в незавершенном производстве подлежат инвентаризации, периодичность которой в зависимости от типа производства может быть разной. Обязательна инвентаризация перед годовой отчетностью (п. 27 ПБУ о бухучете и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н).

Формирование прямых затрат на заказ

Прямые затраты на заказ могут формироваться на счетах:

- 20 (основное производство) — всегда;
- 23 (вспомогательное производство) — по мере необходимости;
- 29 (обслуживающее производство) — довольно редко.

Причем в рамках одного и того же заказа прямые затраты могут возникать в разных подразделениях (например, вспомогательное производство выполняет работы по изготовлению или ремонту какого-либо оборудования, входящего составной частью в основной заказ). Поскольку итоговый результат себестоимости заказа должен быть создан на вполне определенном счете учета затрат, отвечающем назначению выпускаемой продукции, необходимо предусмотреть схему взаимодействия между подразделениями. В эту схему могут входить:

- Разработка наряду с перечнем заказов основного производства собственного перечня заказов для вспомогательного или обслуживающего производства. Необходимость в этом возникнет не только в ситуации, когда вспомогательное или обслуживающее производство самостоятельно выполняет заказы, реализуемые на сторону, но и тогда, когда услуги этого производства одновременно предназначаются для основного заказа, для нужд цеха или организации в целом, т. е. требуют отдельного учета.

- Формирование системы внутренних заказов, когда один из цехов (основной) дает заказ на выполнение работы по основному заказу другому цеху (другому основному или вспомогательному) и принимает от него эти работы. Движение в обе стороны (заказ и приемка выполненной работы) должны оформляться документально. Формы документов предприятию придется разработать самостоятельно.

Таким образом, прямые затраты по конкретному заказу будут калькулироваться в разрезе:

- мест возникновения (производств, цехов, участков);
- видов расходов (статей и элементов затрат).

В состав прямых затрат по заказу входят те из них, которые могут быть непосредственно отнесены именно на этот заказ. В их числе, как правило, присутствуют материальные затраты (сырье, комплектующие, вспомогательные материалы), расходы на оплату труда лиц, непосредственно выполнявших работы по созданию (ремонту) объекта, и начисления на оплату труда этих лиц. Кроме того, прямо на конкретный заказ, если это возможно учесть непосредственно по отношению к нему, могут быть отнесены:

- работы (услуги) производственного характера, выполненные своими подразделениями или сторонними исполнителями;
- амортизация используемых основных средств;
- расход энергоносителей, воды;
- затраты на аренду оборудования.

Сбор и распределение косвенных затрат

К косвенным относят 2 вида расходов:

- Непосредственно связанные с производством общепроизводственные, учитываемые на счете 25, которые собирают отдельно по каждому производственному подразделению и в конце месяца распределяют на заказы, выполняемые этим подразделением, включая их, таким образом, в себестоимость каждого заказа (План счетов бухучета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н). База распределения выбирается предприятием самостоятельно. Ею может стать зарплата основного производственного персонала, основные расходы материального характера или общая сумма прямых затрат.

- Общехозяйственные, связанные с организацией работы предприятия в целом, но не относящиеся напрямую к производству. Несмотря на то что сбор таких расходов осуществляется отдельно по каждому из подразделений общехозяйственного назначения, дальнейшая работа с их общей суммой, сформированной за месяц, ведется в целом. Эта сумма в конце каждого месяца может быть учтена одним из двух путей (План счетов бухучета):

- распределена между заказами аналогично расходам, собранным на счете 25, и, соответственно, так же, как и эти расходы, включена в себестоимость каждого из заказов, при этом на конечном счете учета затрат по заказу будет формироваться так называемая полная себестоимость заказа;

- списана непосредственно на финансовый результат, формируемый на счете 90, т. е. учтена путем применения метода «директ-костинг», при этом на конечном счете учета затрат по заказу будет формироваться неполная себестоимость заказа.

Выбор способа учета общехозяйственных расходов и базы распределения косвенных расходов (только общепроизводственных или обоих их видов) необходимо закрепить в учетной политике. При наличии отраслевых рекомендаций предпочтение следует отдать способу учета косвенных расходов, содержащемуся в этих рекомендациях.

Таким образом, не завершенное на конец месяца производство по каждому из заказов будет сформировано по фактической себестоимости (как того и требует п. 64 ПБУ о бухучете и бухгалтерской отчетности). И себестоимость эта в зависимости от способа учета расходов, собираемых на счете 26, окажется полной или неполной. Формирование неполной себестоимости не служит препятствием для оценки полной себестоимости заказа, поскольку объем общехозяйственных расходов считается условно постоянным и может быть учтен в себестоимости конкретного заказа достаточно простым расчетом.

Состав косвенных расходов, формируемых на обоих счетах, в целом сходен, хотя и имеет свою специфику в зависимости от подразделения. Как правило, в них отражаются расходы:

- по оплате труда руководства и иного общего для подразделения персонала, а также начислениям на эту оплату труда;
- по амортизации основных средств и НМА, имеющихся в подразделении;
- по необходимому материальному обеспечению (инструменты, канц- и хозтовары)

- по содержанию имущества (техобслуживание, ремонт, запчасти, расходные материалы);
- по оформлению разрешительной документации, лицензированию, сертификации;
- по обеспечению энергоресурсами, водой;
- по обучению персонала;
- по информационным и консультационным услугам;
- по охране труда.

Оценка себестоимости единицы, входящей в заказ

По завершении работы по заказу отнести на него какие-либо затраты уже нельзя. Продукцию, сдаваемую на склад до наступления того момента, когда можно будет рассчитать ее реальную себестоимость (до завершения очередного месяца), оценивают по плановой себестоимости, которая корректируется до фактической по окончании месяца.

Если заказ открывался на одну учетную единицу, то ее фактическая себестоимость будет равна общей сумме собранных за время работ с заказом затрат. Когда заказ соответствует партии, состоящей из нескольких идентичных единиц, себестоимость каждой единицы определяется делением общей суммы собранных затрат на количество созданных единиц.

Сравнение фактической калькуляции с плановой, составлявшейся до начала работ по заказу, позволяет выявить причины отклонений их друг от друга и способствует принятию решений по снижению себестоимости.

1.4. Анализ (общий) себестоимости продукции

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение в системе управления затратами. Он позволяет изучить, тенденции изменения ее уровня, установить отклонение фактических затрат от нормативных (стандартных) и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции.

Эффективность системы управления затратами во многом зависит от организации их анализа, которая, в свою очередь, определяется следующими факторами:

- формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии;
- степенью автоматизации учетно-аналитического процесса на предприятии;
- состоянием планирования и нормирования уровня операционных затрат;
- наличием соответствующих видов ежедневной, еженедельной и ежемесячной внутренней отчетности об операционных затратах, позволяющих оперативно выявлять отклонения, их причины и своевременно принимать корректирующие меры по их устранению;
- наличием специалистов, умеющих грамотно анализировать, и управлять процессом формирования затрат.

Для анализа себестоимости продукции используются данные статистической отчетности «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)», плановые и отчетные калькуляции себестоимости продукции, данные синтетического и аналитического учета затрат по основным и вспомогательным производствам и т. д.

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели:

- полная себестоимость продукции в целом и по элементам затрат;
- уровень затрат на рубль выпущенной продукции;
- себестоимость отдельных изделий;
- отдельные статьи затрат;
- затраты по центрам ответственности.

Анализ себестоимости продукции обычно начинают с *изучения общей суммы затрат в целом и по основным элементам.*

Общая сумма затрат на производство продукции может измениться:

- из-за объема производства продукции;
- структуры продукции;
- уровня переменных затрат на единицу продукции;
- суммы постоянных расходов.

При изменении объема производства продукции возрастают только *переменные расходы* (сдельная зарплата производственных рабочих, прямые материальные затраты, услуги); *постоянные расходы* (амортизация, арендная плата, повременная зарплата рабочих и административно-управленческого персонала, общехозяйственные расходы) остаются неизменными в краткосрочном периоде при условии сохранения прежней производственной мощности предприятия (рисунок 5).



Рис. 5. Зависимость общей суммы затрат от объема производства

Линия затрат при наличии постоянных и переменных расходов представляет собой уравнение первой степени

$$Z_{\text{общ}} = \sum VBB_i \cdot b_i + A = \sum (VBP_{\text{общ}} \cdot Y_{Di} \cdot b_i) + A,$$

где $Z_{\text{общ}}$ — общая сумма затрат на производство продукции;

VBP — объем производства продукции (услуг);

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

A — абсолютная сумма постоянных расходов на весь выпуск продукции.

Далее проводится факторный анализ общей суммы затрат с делением затрат на постоянные и переменные.

Углубить анализ общей суммы затрат на производство продукции (услуг) можно за счет факторного разложения удельных переменных затрат и суммы постоянных затрат (рисунок 6).

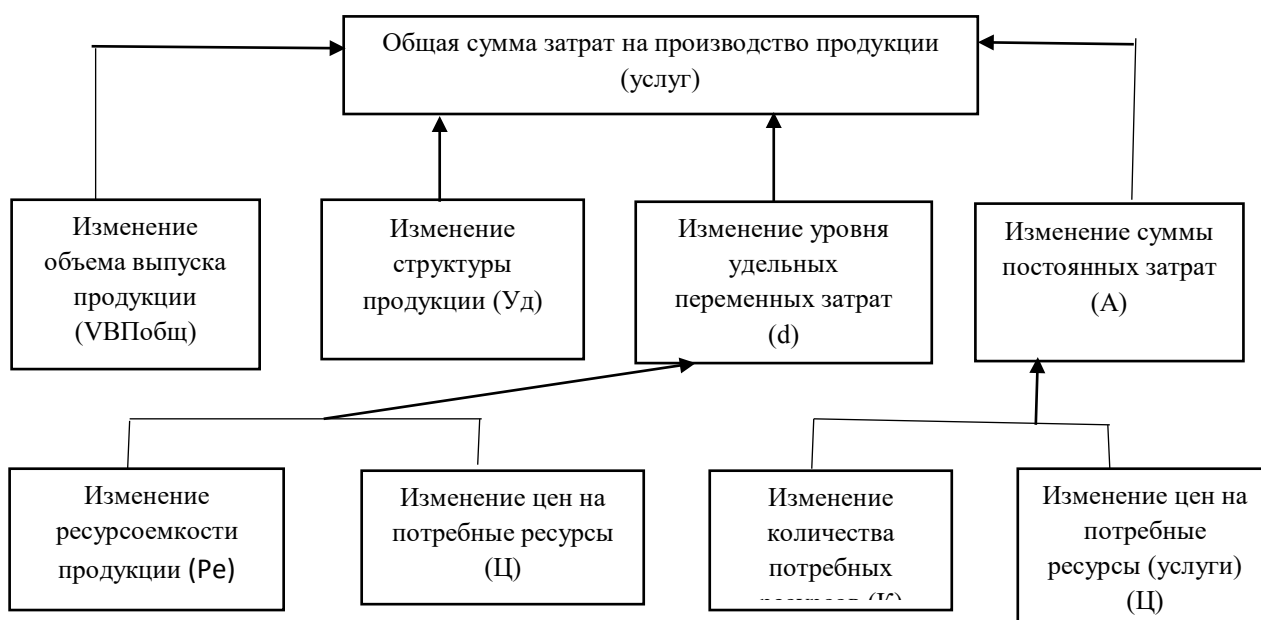


Рис. 6. Факторное разложение удельных переменных затрат и суммы постоянных затрат

Математически эту зависимость можно представить следующим образом:

$$Z_{\text{общ}} = \sum VBP_i \cdot b_i + A = \sum VBP_i \cdot PE_i \cdot C_i^p + \sum K_i^p \cdot C_i^p.$$

Любой вид затрат можно представить в виде произведения двух факторов:

- количества потребленных ресурсов или услуг (сырья, материалов, топлива, энергии, человеко-часов, машино-часов, кредитов, арендуемой площади и т. д.);

- цен на ресурсы или услуги.

Для того чтобы установить, насколько изменилась сумма затрат за счет этих факторов, необходимо иметь следующие данные о затратах на фактический выпуск продукции:

- по плановым нормам расхода и плановым ценам на ресурсы

$$Z_{\text{общ}} = \sum V\Pi_{i1} \times PE_{i0} \times C_{i0}^p + \sum K_{i0}^p \times C_{i0}^p$$

- по фактическому расходу и плановым ценам на ресурсы

$$Z_{\text{общ}} = \sum V\Pi_{i1} \times PE_{i1} \times C_{i0}^p + \sum K_{i1}^p \times C_{i0}^p$$

- по фактическому расходу и фактическим ценам на ресурсы

$$Z_{\text{общ}} = \sum V\Pi_{i1} \times PE_{i0} \times C_{i0}^p + \sum K_{i0}^p \times C_{i0}^p$$

В процессе анализа необходимо также оценить изменения в структуре по элементам затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, о росте производительности труда. Удельный вес зарплаты сокращается и в том случае, если увеличивается доля комплектующих деталей, что свидетельствует о повышении уровня кооперации и специализации предприятия.

Анализ издержкостоемкости продукции

Издержкостоемкость (затраты на рубль произведенной продукции) очень важный обобщающий показатель, характеризующий уровень себестоимости продукции в целом по предприятию. Во-первых, он универсален: может рассчитываться в любой отрасли производства и, во-вторых, наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью. Исчисляется данный показатель отношением общей суммы затрат на производство и реализацию продукции ($Z_{\text{общ}}$) к стоимости произведенной продукции в действующих ценах. При его уровне ниже единицы производство продукции является рентабельным, при уровне выше единицы — убыточным.

В процессе анализа следует изучить *выполнение плана и динамику издержкостоемкости продукции, а также провести межхозяйственные сравнения* по этому показателю.

Необходимо также изучить изменение уровня издержкостоемкости продукции по отдельным элементам затрат.

После этого нужно установить факторы изменения общей издержкостоемкости, отраженные на рисунке 7.

Для расчета их влияния можно использовать следующую факторную модель:

$$IE = \frac{Z_{\text{общ}}}{\Pi} = \frac{\sum (V\Pi_i \cdot b_i) + A}{\sum (V\Pi_i \cdot C_i)} = \frac{\sum V\Pi_{\text{общ}} \cdot Y_{\text{Д1}} \cdot PE_i \cdot C_i^p + \sum K_i^p \cdot C_i^p}{\sum V\Pi_{\text{общ}} \cdot Y_{\text{Д}} \cdot C_i}$$

После этого можно установить влияние исследуемых факторов на изменение суммы прибыли. Для этого абсолютные приросты издержкостоемкости продукции за счет каждого фактора необходимо умножить на фактический

объем реализации продукции отчетного периода, выраженный в ценах базисного периода:

$$\Delta П_{xi} = \Delta ИЕ_{xi} \times \sum (VPP_{i1} \times Ц_{10})$$

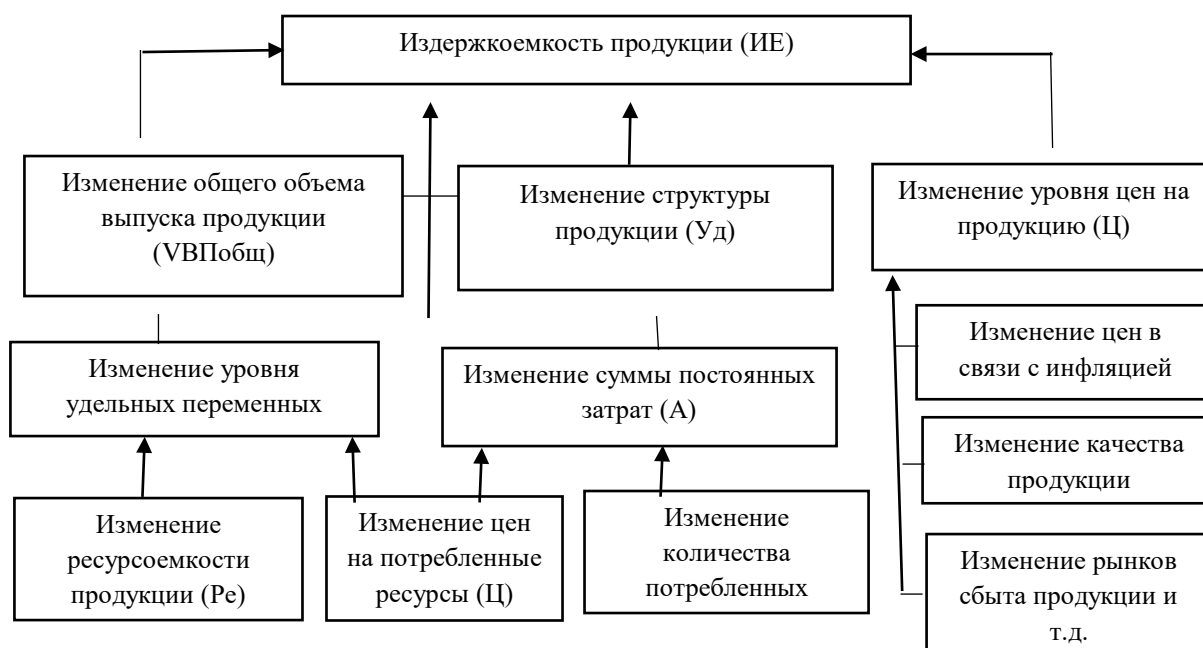


Рис. 7. Структурно-логистическая модель факторного анализа затрат на рубль продукции

Анализ себестоимости отдельных видов продукции

Для более глубокого изучения причин изменения себестоимости анализируют отчетные калькуляции по отдельным изделиям, сравнивают фактический уровень затрат на единицу продукции с плановым и данными прошлых периодов, других предприятий в целом и по статьям затрат.

Влияние факторов первого порядка на изменение уровня себестоимости единицы продукции изучают с помощью факторной модели

$$C_i = \frac{A_i}{VBP_i} + b_i,$$

где C_i — себестоимость единицы i -го вида продукции;

A_i — постоянные затраты, отнесенные на i -й вид продукции;

V — переменные затраты на единицу i -го вида продукции;

VBP_i — объем выпуска i -го вида продукции.

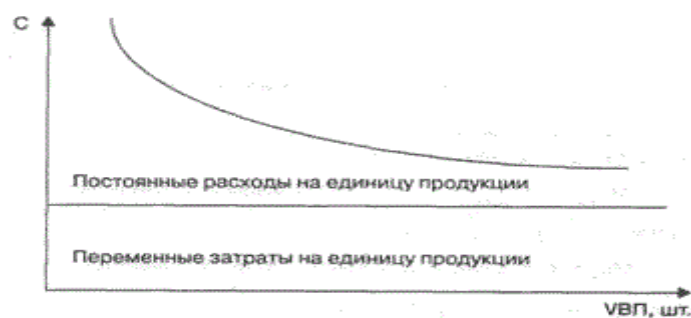


Рис. 8. Зависимость себестоимости единицы продукции от данных факторов

После этого более детально изучают себестоимость продукции по каждой статье затрат, для чего фактические данные сравнивают с данными плана, прошлых периодов, других предприятий.

Аналогичные расчеты делаются по каждому виду продукции. Установленные отклонения по статьям затрат являются объектом факторного анализа. В результате постатейного анализа себестоимости продукции должны быть выявлены внутренние и внешние, объективные и субъективные факторы изменения ее уровня. Это необходимо для квалифицированного управления процессом формирования затрат и поиска резервов их сокращения.

1.5. Финансовые инструменты оценки затрат, ключевые элементы CVP-анализа

Одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-экономической деятельностью предприятия является операционный анализ, называемый также анализом «затраты-объем-прибыль», или **CVP - анализ (costs, volume, profit)**.

CVP - анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит показателю **маржинального дохода**.

Анализ взаимосвязи величины затрат, объема производства/продаж, и прибыли (CVP)- мощный инструмент, который помогает менеджерам понять механизм взаимодействия между ними. CVP-анализ фокусирует внимание на том, какое воздействие на прибыль оказывают следующие пять факторов:

- 1) цены на продукцию
- 2) объем продаж
- 3) переменные расходы на единицу продукции
- 4) общая величина постоянных расходов
- 5) структура реализуемой продукции.

В связи с тем, что CVP-анализ помогает менеджерам определить, как будет изменяться прибыль под воздействием этих факторов, он является жизненно

важным инструментом для принятия многих управленческих решений о том, что производить, по какой цене продавать, какую рыночную стратегию использовать, какую структуру затрат поддерживать.

Маржинальный доход – это, величина, остающаяся после вычитания переменных расходов из доходов от продаж. Поэтому данная величина может использоваться для покрытия постоянных расходов, а ее остаток представляет собой прибыль за период. В данном случае необходимо обратить внимание на последовательность операций: маржинальный доход сначала покрывает постоянные расходы, а его остаток будет либо прибылью, либо убытками.

Подход маржинального дохода или контрибуции (contribution approach) – это построение отчета о прибылях и убытках по принципу разделения затрат в зависимости от модели их поведения. Расходы делятся на постоянные и переменные, а не по функциональному признаку (в зависимости от деятельности, при ведении которой они понесены).

Построение графика CVP (графика безубыточности)

Объем продаж откладывается по оси X, а денежные показатели по оси Y. Построение графика производится в три этапа:

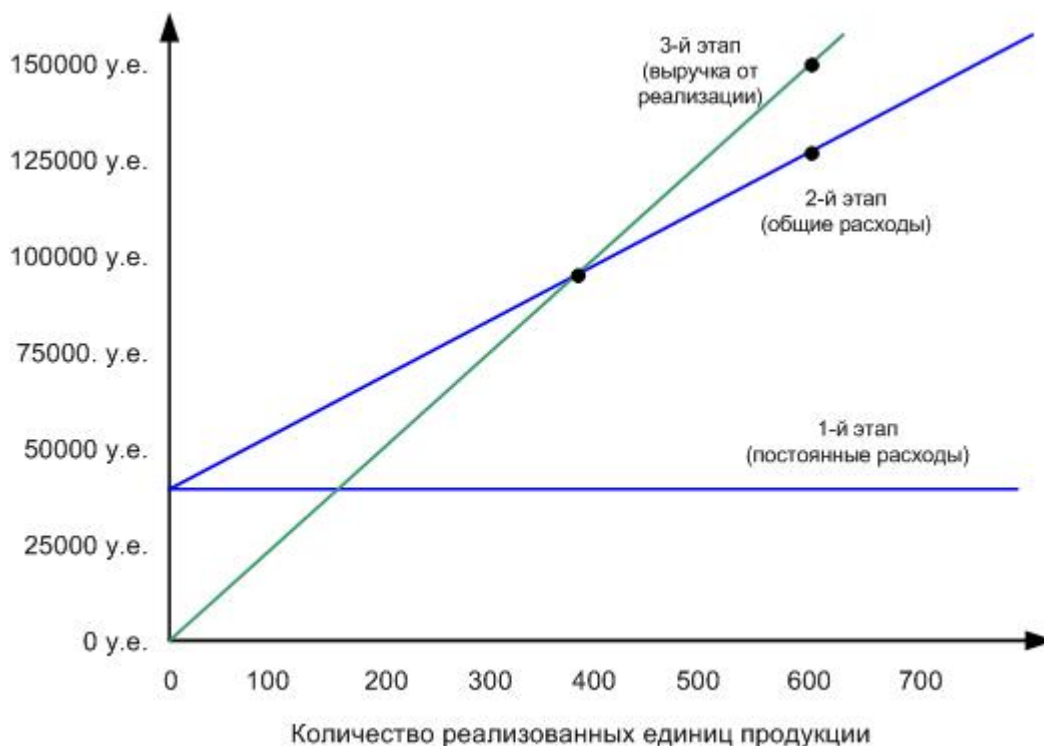


Рис. 9. График безубыточности CVP

1-й этап. Строится прямая, параллельная оси X, которая представляет величину постоянных расходов.

2-й этап. Выбирается некоторая величина объема продаж (к примеру 600 единиц), и откладывается точка, соответствующая общей величине расходов (сумме постоянных и переменных расходов) при этом уровне деловой

активности. Общая величина расходов при этом уровне деловой активности будет составлять:

постоянные расходы: **35000 у.е.**

переменные расходы (600ед. * 150 у.е): **90000 у.е.**

общая величина расходов: **125000 у.е.**

После того, как эта точка отложена, строиться прямая, проходящая через нее и через точку, в которой прямая постоянных расходов пересекает вертикальную ось.

3-й этап. Снова выбирается некоторый объем продаж, и откладывается точка, представляющая объем продаж в стоимостном выражении при выбранном уровне деловой активности. В данном случае 600 ед. Выручка от реализации при этом уровне составляет 150000 у.е. (600 ед.*250 у.е). Проводится прямая, проходящая через эту точку и через точку начала координат.

Интерпретация построенного графика CVP представлена на рисунке. Величина прогнозируемой прибыли или убытков при любом заданном объеме продаж измеряется вертикальным отрезком между прямой общей величины доходов (выручки от реализации) и общей величины расходов (суммы переменных и постоянных расходов).

Уровень безубыточности расположен в точке пересечения прямых выручки и прочих расходов. Уровень безубыточности в 350 ед. соответствует уровню безубыточности, рассчитанному нами ранее.

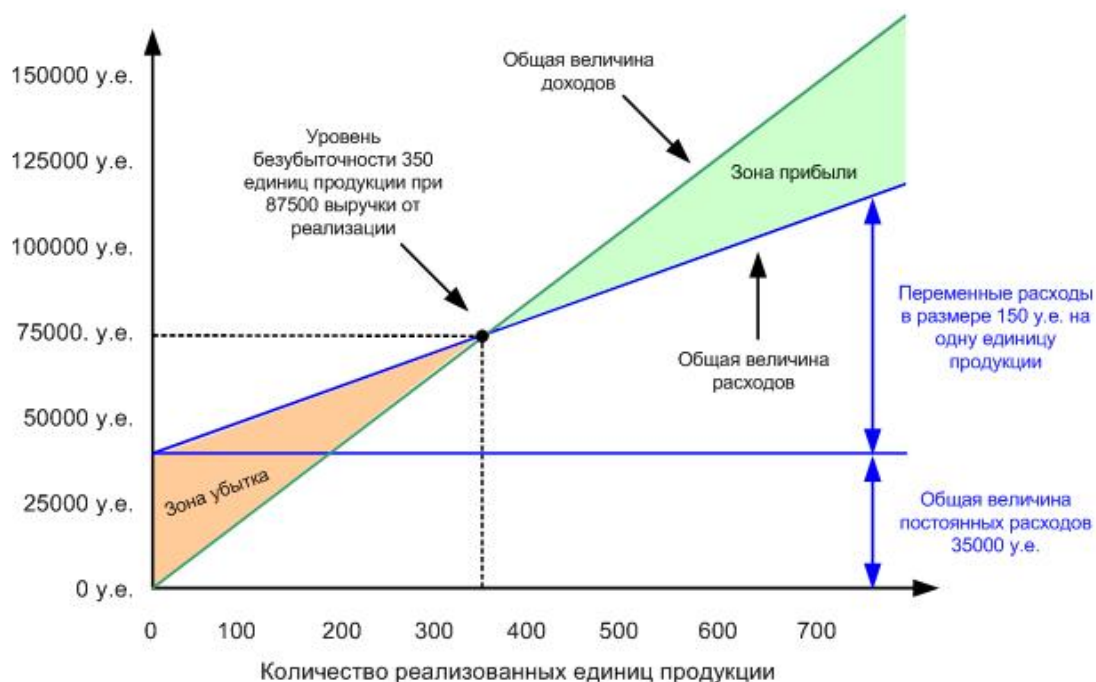


Рис. 10. График безубыточности в 350 ед.

Затраты - объем - прибыль:

1. Выручка = затраты (себестоимость) + Прибыль;

2. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные + прибыль;

3. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные на единицу x количество + Прибыль.

CVP – анализ – это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объемом производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля, т.е. данные взаимосвязи, формируют основную модель финансовой деятельности и позволяют использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Контрольные вопросы

1. Что такое издержки (затраты) производства? Как они соотносятся с расходами предприятия?

2. Что называется местом возникновения и носителем затрат?

3. Как классифицируются затраты для расчета себестоимости произведенной продукции?

4. В чем заключается разница между постоянными и переменными затратами?

5. Каково поведение переменных и постоянных затрат в расчете на единицу продукции и на весь объем?

6. Каковы три основных элемента производственных затрат?

7. Чем отличаются прямые затраты от косвенных?

8. Почему производственные накладные расходы считаются косвенными?

9. Какие затраты называются релевантными?

10. В чем различие альтернативных и дифференциальных затрат?

11. Какие затраты называются маржинальными и чем отличаются от средних затрат?

12. Сформулируйте определение себестоимости продукции.

13. Приведите примеры невозвратных и альтернативных затрат.

14. Какова роль калькулирования в управлении производством?

15. Назовите этапы калькулирования и раскройте их содержание.

16. Какова классификация методов учета затрат и калькулирования?

17. В чем сущность попроцессного метода калькулирования? Какова сфера его применения?

18. В каких отраслях промышленности применяется попередельное калькулирование? В чем его особенности?

19. Что такое условная единица? Каково ее практическое значение?

20. Определите особенности полуфабрикатного и бесполуфабрикатного метода учета.

21. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования?

РАЗДЕЛ 2 ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

2.1. Бюджетное планирование

Бюджетное планирование необходимо не только для государства, для бюджетных учреждений или домохозяйств, поскольку субъекты бюджетного планирования – это участники экономических процессов, характерных абсолютно для любых видов деятельности, любых организаций, а бюджет, по сути – план, фиксирующий ожидаемые показатели экономической активности.

Бюджетное планирование – это такой набор действий и решений, результатом которых станет составление документа – бюджета, в котором в численном выражении будут зафиксированы цели и планы на определенный период, чаще всего, на год. Таким образом, составление бюджета и бюджетное планирование объединяет все подразделения одной фирмы вместе, делая их совместную работу возможной, а главное, обеспечивая за счет этого результаты экономической активности. Причем не просто результаты, а результаты, соответствующие планам и фактам, т.е. максимально приближенных к понятию бюджетной эффективности. Что крайне важно в глобальном смысле – быть не просто успешной компанией, а быть стабильно прогнозируемой успешной компанией, потому это, допустим, привлекает инвесторов.

У хороших бюджетов коммерческих предприятий, конечно, есть свои *основы бюджетного планирования* и их организации:

- Сквозной характер. Бюджет распространяется на все части, подразделения, направления и сегменты бизнеса;
- Бюджет = закон. Свойство – директивность. Если бюджет подписан, его нельзя не исполнять. Часто исполнение бюджета является ключевым KPI для подразделений, которые только тратят, а не зарабатывают. Бюджет в таком случае — это элемент контроля, а также основание для поощрения;
- Формализация. Единица бюджета – обоснованный результативный показатель деятельности, выраженный в виде цифры. «Продать много» не очень хорошая цель для процесса бюджетного планирования, а «Продать на 1 млн \$ в квартал» очень даже ничего;
- Регулярность – бюджет принят и исполнен (или не исполнен) в четкий оговоренный промежуток времени, который приказом главного лица фирмы выбран в качестве бюджетного периода. Это ключевое условие результативности бюджетного планирования, потому что регулярность означает неразрывность плановой деятельности компании;
- Новый бюджет разрабатывается на основе аналитики показателей плана и факта исполнения бюджета истекшего периода.

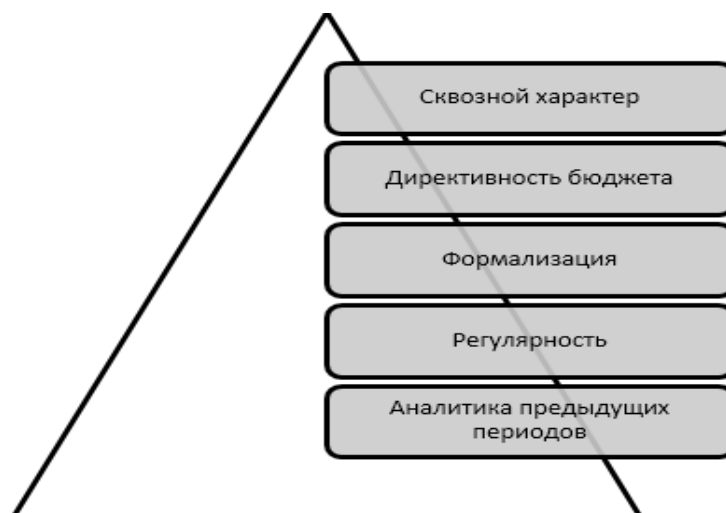


Рис. 11. Признаки хорошего бюджета

Методы бюджетного планирования

На практике бюджетное планирование или бюджетирование в современном мире – это методы повышения конкурентоспособности бизнеса, на основе детализированного контроля ключевых показателей работы фирмы в разрезе финансов. Когда мы говорим о бюджете и бюджетном планировании в целом, мы касаемся такой сложной темы, как методы структурирования универсальной технологии планирования, а также учета и непрерывного контроля средств предприятия для достижения бюджетной эффективности.

Если представить, что будущее фирмы и бюджетная эффективность напрямую зависят только от соблюдения некоторых метрик и показателей без влияния каких-то внешних факторов, тогда процесс бюджетного планирования либо делает фирму стабильно приносящей прибыль, либо отправляет ее на кладбище (в зависимости от четкости и точности структурированности бюджетного процесса).

Субъекты бюджетного планирования

Самая важная задача любого бизнесмена – делать бизнес конкурентоспособным во всех смыслах этого слова. Поэтому в компаниях по всему миру поняли, что необходимо тратить время не на споры с конкурентами, а на создание такой универсальной системы или многорычажного механизма управления, который помог бы удерживать и развивать позиции на интересном бизнесу рынке. Одним из таких рычагов является рассматриваемый нами процесс создания бюджетных планов для достижения бюджетной эффективности.

В бюджетном планировании однозначно участвуют все подразделения компании. У каждого субъекта своя глубина детализации бюджета и взаимосвязи с другими подразделениями. Бюджетов и соответствующих им планов исполнения этих бюджетов может быть бесчисленное множество. По большей части это зависит от таланта финансового директора и требуемой степени детализации, определяемой стратегией финансового учета фирмы.

К примеру (рисунок 12):

- Бюджет доходов и расходов как детализированная смета расходов и продаж, которые должны обеспечить фирме профицит;
- Бюджет движения денежных средств для распределения текущих денег в операционном цикле;
- План финансирования для формирования прогнозов потребности в заемном капитале и по внутренним инвестициям;
- Прогнозный баланс как инструмент контроля капитала;
- Бюджет ФОТ с целями прогнозирования операционных затрат и отчислений в фонды;
- Материальные бюджеты – планы по снабжению, сформированные на нормах производственного расхода;
- Энергетические бюджеты по нормам потребления ресурсов для обеспечения производственных нужд;
- Бюджет амортизации для контроля внутреннего износа, капитального ремонта и реновации производственных мощностей;
- Налоговый бюджет.



Рис. 12. Пример составных частей процесса бюджетного планирования

Проблемы процесса бюджетного планирования

Невозможно создать такой процесс бюджетного планирования, который стал бы идеальным или эталонным во всех его частностях для всех предприятий. Но чтобы структурировать наиболее оптимальную и рабочую модель бюджетного планирования, необходимо учесть наиболее распространенные ошибки и проблемы, а также воспринимать этот процесс как составной элемент комплексного управления компанией.



Рис. 13. Круговорот проблем процесса бюджетного планирования

Круговорот проблем процесса бюджетного планирования

- **Затягивание сроков.** Планы и бюджеты не принимаются в срок и постоянно переносятся. В итоге компания сталкивается с тем, что бюджет/план должны догонять ее реальную жизнь, что чаще всего невозможно.

- **Не идентичность показателей.** Проблема многих компаний, в которых подразделения привыкли измерять свою эффективность или ставить планы на основе внутреннего представления, а не общих показателей системы планирования. Это часто приводит к тому, что предприятия упираются в стену из необходимости суммировать или вычитать друг из друга несопоставимые данные.

- **Нет единой системы документов.** Это приводит к затруднениям в процессе сопоставления данных отчетности и дальнейших бюджетных планов.

- **Бесконечность согласования.** Проблема всех крупных предприятий: лица, принимающие распорядительные решения, тормозят весь производственный процесс своим неисполнением бюджетных планов. Зачастую бесконечность процесса согласования бюджетных планов – это следствие низкого качества менеджерского состава или недостаточной организации самого процесса.

- **Низкое качество IT-инфраструктуры.** Приводит к тому, что процессы тормозятся из-за невозможности импорта/экспорта каких-либо данных или их сопоставления между собой.

- **Несоответствие бюджетов и планов предприятия.** На стратегическом уровне это несоответствие означает крах процесса бюджетного планирования, потому что верхним уровнем всего процесса и является стратегический план компании.

- **Нереальность бюджетирования.** Если план и факт значительно отличаются друг от друга, значит, процесс бюджетного планирования не соответствует тому, что происходит в реальности на предприятии, имеет

неправильное основание, а также не опирается на принципы «сверху вниз» и «снизу-вверх».

2.2. Учет и контроль затрат на производстве

Организация учета затрат на предприятии

Чтобы правильно определить себестоимость с учетом особенностей организации и технологии производства необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования.

Под объектами учета затрат в управленческом учете принято понимать места возникновения расходов, т. е. отдельные цехи, производства, участки и так далее, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции. Это позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности определенных подразделений предприятия.

На практике применяются три варианта группировки затрат по местам возникновения:

- системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции данного подразделения;

- по подразделениям без определения себестоимости. В этом случае прямые затраты контролируются путем сопоставления их с плановой величиной на фактический объем выпуска, а косвенные расходы – в сопоставлении с плановой сметой;

- в целом по предприятию – на основе группировки затрат сырья и заработной платы производственных рабочих по подразделениям.

В производствах обрабатывающей промышленности с изготовлением деталей и узлов и последующим соединением их в изделия выделяют следующие объекты учета затрат: детали, группы однородных изделий, заказы. В производствах обрабатывающей промышленности – с последовательной переработкой исходного сырья и в добывающих отраслях в качестве объектов учета затрат применяются фазы, стадии, процессы, переделы и заказы.

Места возникновения затрат – это структурные подразделения предприятия, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов, организации внутреннего хозяйственного расчета.

На промышленном предприятии к местам возникновения затрат относятся производства, цехи, участки, отделы, бригады, другие подразделения. Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях большая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение этого условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3. Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля за издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

4. Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т.е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете – на разновидности изделий и услуг.

В зависимости от последовательности группировки расходов на предприятии следует различать начальные, промежуточные и конечные места затрат (рисунок 14).

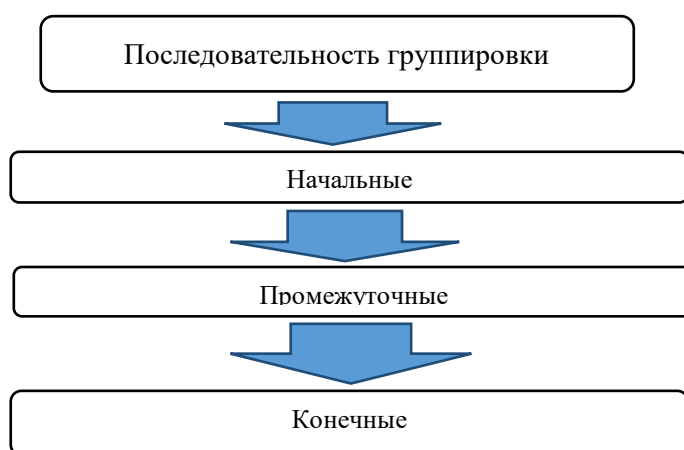


Рис. 14. Последовательность группировки расходов

Начальные места издержек по существу представляют собой центр расходов, первую ступень их формирования.

Промежуточные места соответствуют более высокой степени обобщения издержек, характерных для подразделений предприятия, изготавливающих части готовой продукции или полуфабриката.

Конечные места расходов охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии. Здесь аккумулируются все

прямые и распределяемые затраты на производство изделий и услуг, учитывается их выпуск, калькулируется производственная себестоимость.

С точки зрения содержания деятельности и отношения к изготовлению продукции производственные места затрат подразделяются на основные, вспомогательные и сопутствующие.

Основные места затрат выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие, вспомогательные – предназначены для производства изделий и услуг, обеспечивающих нужды основного производства в инструменте, запасных частях, энергии, текущем ремонте.

Сопутствующие места издержек либо заняты изготовлением продукции из отходов, либо имеют целевое назначение в качестве экспериментальных, опытных, исследовательских производств.

В зарубежной литературе по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов.

Центры ответственности. Классификация центров ответственности.

Близким, но не идентичным месту затрат, является понятие центра ответственности. Под центром ответственности в управленческом учете понимается область, сфера, вид деятельности, сегмент организации, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер, руководитель), наделенный персональной, личной ответственностью за результаты и затраты деятельности сегмента, в рамках которого он способен оказывать на них непосредственное управленческое воздействие в пределах предоставляемых ему полномочий.

В отличие от места затрат центр ответственности, как правило, более масштабен. Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат и, кроме того, осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри предприятия. Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Однако, если у данного места затрат есть лицо, служебно-ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы, такое подразделение можно считать центром ответственности.

Организация учета по центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях менеджмента, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности необходимо четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности. Желательно, чтобы для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные издержки являются прямыми. Вместе с тем, степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть

достаточной, но не избыточной для анализа и принятия решений по управлению.

Опыт организации управленческого учета на зарубежных предприятиях свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром.

В зависимости от степени делегирования полномочий и ответственности соответствующих менеджеров в практике управленческого учета выделяются следующие виды центров ответственности: центры инвестиций (ЦИ), центры прибыли (ЦП), центры маржинальной прибыли (ЦМП), центры доходов (ЦД), центры затрат (ЦЗ).

Центр затрат (ЦЗ) представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т. п. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно. Центры затрат обычно не измеряют и не фиксируют результаты своей деятельности.

Центры доходов (продаж) (ЦД) включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за доходы (выручку) от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом, но не за затраты. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, но результаты деятельности оценивают главным образом по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения. Основная задача центров доходов – оптимизация доходов, что достигается на основе оптимизации рынков сбыта, анализа устойчивости продаж и т.д.

Центр инвестиций (ЦИ) – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия.

Центры инвестиций представляют собой и центры затрат, и центры доходов, и центры прибыли. Управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков. Их отличительная черта состоит в том, что в разрезе центров инвестиций в полном объеме формируются показатели бухгалтерской отчетности. Это позволяет рассчитывать важнейшие показатели – рентабельности инвестиций и рентабельности активов.

Центры прибыли (ЦП) представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (доходы). Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации (торговые представительства, магазины, фирмы и т.п.). Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых

зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета. Основное внимание уделяется показателю валовой прибыли (либо маржинальной прибыли), который рассчитывается по каждому центру прибыли в отдельности. Общая прибыль формируется по организации в целом. Отличительной особенностью центров прибыли является то, что в их разрезах составляются Отчеты по прибыли.

При классификации по выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности. Выделение центров ответственности по принципу производственных функций чаще всего встречается в организациях сферы материального производства. Здесь обособляют центры ответственности, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению.

Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т.п.

Аналогичные задачи выполняет центр ответственности сбыта, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат.

В отличие от них центры ответственности управления, обычно отделы и административные службы, могут иметь только затраты.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом.

Для производственных мест затрат и центров ответственности важное значение имеет степень регулируемости соответствующих расходов.

Различают места и центры формирования издержек рисунок 15.

Для регулируемых затрат должно быть определено оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно устанавливается на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоемкости единицы продукции или выполненных работ.

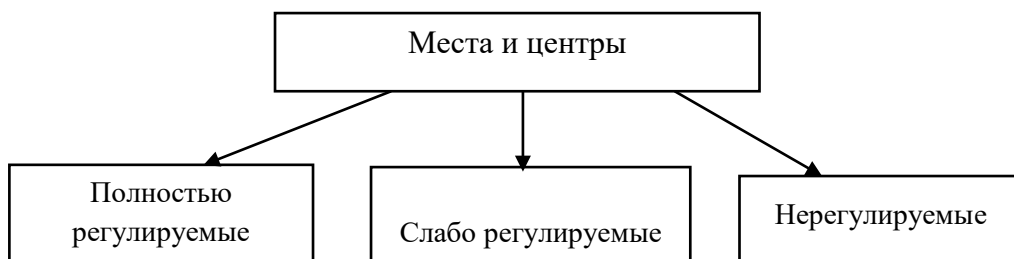


Рис. 15. Места и центры издержек

Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства. Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности получило название системы гибких бюджетов. Гибкий бюджет устанавливает, какими должны быть затраты на единицу выпуска и валовые расходы при различных объемах производственной деятельности. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться обеспечить минимизацию прямых издержек на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается в зависимости от того, обеспечено ли данным подразделением достижение заданного планом (нормативом) уровня издержек на единицу выпуска или нет.

Для мест и центров с произвольными, нерегулируемыми затратами нельзя рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности, поскольку либо его невозможно измерить, либо нет функциональной связи между объемом и затратами. Для таких мест и центров вышестоящий уровень управления устанавливает фиксированную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать в предстоящем периоде. Примером таких подразделений могут служить отделы заводоуправления. Места и центры со слабо регулируемыми затратами имеют дегрессивную связь издержек с объемами деятельности. Их менеджеры практически не могут повлиять на величину удельных затрат, но должны иметь в виду, что их общая сумма косвенно зависит от объема выполненной работы.

Организационная структура и учет затрат

Целью организации бухгалтерского управленческого учета является создание учетной системы, обеспечивающей потребности тактического и стратегического управления, планирования, контроля и анализа деятельности организации в целом и отдельных ее структурных подразделений. Поэтому ключевое значение в процессе его создания приобретает организационная структура хозяйствующего субъекта.

Организационная структура экономического субъекта обычно реализуется в виде централизованных (функциональных – линейных, линейно-функциональных) и децентрализованных (дивизиональных, продуктовых, процессных, матричных, сетевых, гибких (адаптивных)) структур. Основу централизованных структур управления составляют производственные и обслуживающие подразделения, ориентированные жестко заданными функциями на достижение узкоспециальных целей. Основу децентрализованных структур создают перераспределение полномочий и делегирование определенной части ответственности управленческому персоналу более низкого уровня управления. Объективная необходимость децентрализации системы управления организации формируется под воздействием двух факторов:

1) укрупнение масштабов деятельности организации и, как следствие, технологическое усложнение производства, динамичное изменение рынков сбыта, ассортимента производимой продукции и т.д.;

2) увеличение объема и усложнение характера оперативной бухгалтерской информации, что не позволяет центральному органу управления эффективно использовать ее в принятии решений.

В этих условиях целесообразно осуществлять управление по центрам ответственности с делегированием части полномочий руководителям этих центров ответственности.

Выделение центров ответственности создает основу внутрифирменного управления. Централизация управления обеспечивается организационной структурой функционального типа. Скоординированная децентрализация достигается на базе более сложных – дивизиональных, продуктовых и т.п. – организационных структур, которые обуславливают модель децентрализованного управления. Делегирование ответственности может осуществляться как в централизованных (функциональных), так и децентрализованных организационных структурах управления.

В функциональной организационной структуре каждому руководителю подразделения делегируется ответственность не более чем за одну узкофункциональную часть процесса. Все линейные подразделения действуют как центры затрат (нижний уровень управления). На среднем уровне обычно маркетинговая функция реализуется в виде центра дохода, все производственные и сервисные подразделения (логистика, производство, кадры, финансы, учет и т. п.) действуют как центры затрат. На верхнем уровне ответственность за общие доходы, расходы и прибыль объединяется и реализуется в центре прибыли; при делегировании ответственности за капиталовложения этот уровень функционирует как центр инвестиций. В функциональных структурах ответственность за деятельность центров прибыли и инвестиций относится к компетенции исполнительного директора.

Децентрализованный подход (например, продуктовая организационная структура) позволяет распространить ответственность руководителя центра прибыли и даже центра инвестиций на средний уровень, т.е. делегировать ее на уровень руководителей продуктовых подразделений.

В случае такого делегирования ответственности функциональные подразделения организуются на более низком уровне управленческой иерархии, но их руководители наделяются мотивированной ответственностью за прибыль (или за маржинальную прибыль), то есть действуют как руководители центров прибыли (центров маржинальной прибыли). В случае предоставления им возможности принимать стратегические решения – по капиталовложениям, рынкам сбыта – они функционируют как руководители центров инвестиций. При множестве недостатков (значительное увеличение затрат на управление, высокая вероятность существования «нескоординированной децентрализации», потери части управленческого воздействия руководителем на верхнем уровне) децентрализованная структура

управления конкретизирует и мотивирует ответственность руководителей продуктовых подразделений за прибыль.

В соответствии с организационной структурой формируется и система внутренней управленческой отчетности, показатели которой позволяют контролировать эффективность деятельности центров ответственности и их руководителей на разных уровнях бухгалтерского и управленческого контроля.

Носители затрат

Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительской стоимости.

Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета. Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

В добывающей промышленности и энергетике отсутствует незавершенное производство и, как правило, выпускается один вид продукции, накладные расходы имеют небольшой удельный вес и потому объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования – видом продукции. Это относится к изготовлению единичных экземпляров, небольших серий, отдельных видов изделий в массовых производствах, выполнению разовых заказов, опытно-экспериментальных и однородных работ.

Отрасли машиностроения, легкой промышленности, черной и цветной металлургии, строительных материалов, резинотехнических изделий характеризуются большой номенклатурой продукции, значительным уровнем унификации отдельных частей изделий между собой. Эти отрасли укрупняют калькуляционные объекты по признаку однородности выпускаемых изделий. Однородными считают виды продукции, которые характеризуются общностью технологии, конструкции, наличием общих деталей, узлов и полуфабрикатов, вырабатываемых из однородного сырья и материалов, примерно одинаковым уровнем материалоемкости и трудоемкости. Соблюдение принципов группировки изделий в единый объект калькулирования является основным условием, отвечающим требованиям управления себестоимостью.

Однородные группы создаются и в индивидуальных, и в мелкосерийных производствах в отношении деталей и узлов с общей применимостью в разных заказах. Причем в отдельный объект калькулирования выделяют оригинальные детали и узлы, относящиеся к конкретным заказам.

Внутри однородных групп изделий калькулируют отдельные сорта, марки, фасоны и виды изделий.

Объектами калькулирования в отраслях с длительным циклом производства крупных и сложных изделий (судостроение, турбоэнергостроение

и т.п.) выступают обособленные конструкционные части этих изделий. Отрасли с физико-химическими и химическими методами переработки сырья, где процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных стадий производства, объектом калькулирования выбирают продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение общепринятых принципов разработки номенклатуры объектов приводят к искажению данных о фактической себестоимости конкретных изделий и обезличиванию издержек по отношению к видам продукции.

Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством метода учета затрат на производство и способа калькулирования.

При осуществлении хозяйственно-производственной деятельности на любом предприятии естественным образом потребляются сырье, материалы, топливо, энергия, работникам выплачивается заработная плата, отчисляются платежи на их социальное и пенсионное страхование, начисляется амортизация, а также осуществляется еще ряд необходимых затрат.

Чтобы подсчитать сумму всех расходов предприятия, их нужно привести к единому знаменателю, то есть представить в денежном выражении. Таким показателем и является себестоимость.

“Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.”

В себестоимость продукции включаются:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты:

Для учета затрат на производство продукции применяют следующие счета бухгалтерского учета:

- счет 20 “Основное производство”,
- счет 23 “Вспомогательное производство”,
- счет 25 “Общепроизводственные расходы”,
- счет 26 “Общехозяйственные расходы”,
- счет 28 “Потери от брака”,
- счет 97 “Расходы будущих периодов”,
- счет 40 “Выпуск продукции”.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной или последующей

(арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.д.).

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляются лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют три основных метода:

метод документирования,
методы партионного раскроя,
инвентарный метод.

Метод документирования основан на документальном оформлении (определенными документами) всех случаев:

- а) отклонения отпуска сырья от норм и нормативов;
- б) условий при отпуске сырья сверх лимита;
- в) случаи замены одних видов сырья другими.

Сущность метода партионного раскроя в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист или учетная карта. В нем указывается количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок и отходов, которое должно быть получено от материалов, и фактическое количество полученных заготовок и отходов.

При инвентарном методе по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов.

По истечении месяца цеха составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расход материалов на каждый вид продукции. На основании этих отчетов составляются по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических счетов.

Сводный учет затрат на производство

При журнально-ордерной форме учета сводный учет затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов.

В журнале-ордере № 10 используется шахматная форма записей затрат на производство, что обеспечивает получение сводных данных о затратах и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Остатки и обороты по всем сводным ведомостям учета затрат на производство должны соответствовать остаткам и оборотам синтетического счета 20 "Основное производство".

Вышеизложенная традиционно применяемая в отечественной практике методика группировки и списания затрат основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости.

Кроме того, используется методика группировки и списания затрат на производство, предусматривающая разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

К условно-переменным относят расходы, размер которых изменяется вместе с изменением объема производства. Их можно разделить на прямые условно переменные расходы (сырье, материалы, основная заработная плата производственных рабочих) и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации оборудования, внутризаводскому перемещению грузов, износу МБП). Прямые условно-переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23 и 29; косвенные условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают на счета 20 и 23.

Условно-постоянные расходы практически не зависят от объема производства (расходы на содержание управленческого аппарата, хозяйственное обслуживание). Условно-постоянные расходы в части производственных затрат учитывают на счете 26, а в части коммерческих — на счете 43. В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают со счетов 26 и 43 в дебет счета 46.

Таким образом по этой методике группировки и списания затрат на производство на счетах 20, 23, 29 отражают неполную производственную себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов). По окончании отчетного периода неполную фактическую себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 40 и других счетов.

Следовательно, готовая продукция, товары отгруженные, незавершенное производство также будут отражаться в учете и отчетности по полной производственной себестоимости.

Методы и системы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Различают следующие виды калькуляций:

плановую,

сметную,

нормативную и

отчетную или фактическую калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Их составляют исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода;

Сметные калькуляции являются разновидностями плановых. Они составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям

предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года ниже. Поэтому нормативная себестоимость в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают непланируемые производительные расходы.

На промышленных предприятиях применяют следующие методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции:

- нормативный,
- позаказный,
- попередельный и
- попроцессный (простой)

2.3. Затраты на качество продукции

Важным экономическим аспектом управления качеством продукции в организации выступает планирование и калькуляция затрат на качество. В современных условиях жесткой конкуренции любое решение в области качества должно быть подкреплено экономическим обоснованием. Концепция экономической оценки затрат на качество, принятая в международном стандарте ИСО серии 9000, может рассматриваться как инструмент, который позволяет определить экономические последствия решений, принимаемых в области управления качеством, оценить убытки от возникновения дефектов и несоответствий, осуществить полный анализ затрат на качество.

Анализ и оценка затрат на качество представляет собой неотъемлемую часть финансовой стратегии предприятия в области качества.

Анализ затрат на качество — деятельность по исследованию затрат на качество, осуществляемая для обоснования с научных позиций решения и действия организации в области качества и содействующая выбору наилучших, вариантов действий.

Оценивание затрат на качество — деятельность, связанная с определением взаимосвязи и влияния затрат на качество на экономические показатели деятельности организации.

Основные цели проведения анализа и оценивания затрат на качество:

- 1) обнаружение взаимосвязей затрат на качество и результатов хозяйственной деятельности предприятия;
- 2) определение и оценка размеров необходимых инвестиций в улучшение качества;
- 3) обеспечение необходимого качества выпускаемой продукции при минимизации общих издержек на ее производство и эксплуатацию;
- 4) нахождение критических областей производственной деятельности, требующих принятия мер по совершенствованию организации производства.

Организация учета, анализа и оценки затрат на качество требуется для управления в следующих областях:

- 1) создание и производство новых товаров;
- 2) инвестиции в улучшение качества;
- 3) развитие производственного процесса;
- 4) совершенствование технологии производства;
- 5) обеспечение интересов поставщиков и потребителей.

Современные условия требуют внедрения в практику международных правил ведения учета, анализа хозяйственной деятельности и отчетности. Такая информация может быть внешней и внутренней.

Внутренний анализ или управленческий анализ субъективен, конфиденциален, и именно он несет нагрузку обеспечения принятия решений в области качества на предприятии. Все затраты, связанные с качеством, калькулируются внутри организации согласно ее собственным критериям. Как правило, к ним относятся затраты, возникающие при обеспечении и гарантировании удовлетворительного качества, в том числе при совершенствовании качества, а также связанные с потерями, когда не достигнуто удовлетворительное качество. Необходимо учитывать, что некоторые потери можно с трудом определить количественно, но они могут нанести значительный ущерб, например, потеря престижа фирмы.

В таких условиях, эффективная система качества может оказывать чрезвычайно важное влияние на рентабельность организации, особенно за счет совершенствования хозяйственной деятельности, что приводит не только к снижению брака и затрат на изготовление продукции, но и к сокращению затрат, связанных с использованием и эксплуатацией продукции.

Международные стандарты дают для сопоставимости и обобщения хозяйственной информации рекомендации только по некоторым методам калькуляции затрат на качество (рисунок 16).

А) Метод определения потерь вследствие низкого качества. При таком методе основное внимание уделяется внутренним и внешним потерям вследствие низкого качества и определению материальных и нематериальных потерь. К внешним нематериальным потерям относится сокращение в будущем объема сбыта из-за неудовлетворенности потребителей. Внутренние нематериальные потери являются результатом снижения производительности труда из-за переделок, неиспользованных возможностей и т. п. В целом, материальные потери представляют собою внутренние и внешние затраты, являющиеся следствием дефектов.

Б) Метод калькуляции затрат на качество. Такой метод касается определения затрат на качество, которые в целом подразделяются на затраты, являющиеся результатом внутренней хозяйственной деятельности и внешних работ.

Составляющие затрат, связанных с внутренней хозяйственной деятельностью, анализируются на основе модели калькуляции затрат ПОД (профилактика (П), оценивание (О), дефекты (Д)). Затраты на профилактику и

оценивание считаются выгодными капиталовложениями, тогда как затраты на дефекты считаются убытками.

Составляющими затрат являются:

- профилактика: деятельность по предотвращению дефектов (например, обучение персонала и т. п.);

- оценивание: испытания, контроль и обследование для оценки выполнения требований к качеству;

- внутренние затраты являются следствием дефектов и возникают до поставки продукции по той причине, что продукция не отвечает требованиям к качеству (повторное предоставление услуги, вторичная обработка, переделка, брак).

Внешние затраты, являются следствием дефектов. Как правило, это затраты, возникающие после поставки продукции, когда выясняется, что продукция не отвечает требованиям к качеству (например, техническое обслуживание и ремонт продукции; гарантии и возвраты; прямые затраты и скидки; связанные с изъятием продукции; издержки, связанные с несением юридической ответственности за качество продукции).

В) Метод калькуляции затрат, связанных с процессами. При таком методе используется понятия стоимостей соответствия и несоответствия любого процесса, причем обе могут быть источником экономии средств. При этом:

Стоимость соответствия — это затраты, понесенные с целью удовлетворения всех существующих запросов потребителей при безотказности существующего процесса;

Стоимость несоответствия — это затраты, понесенные из-за нарушения существующего процесса.

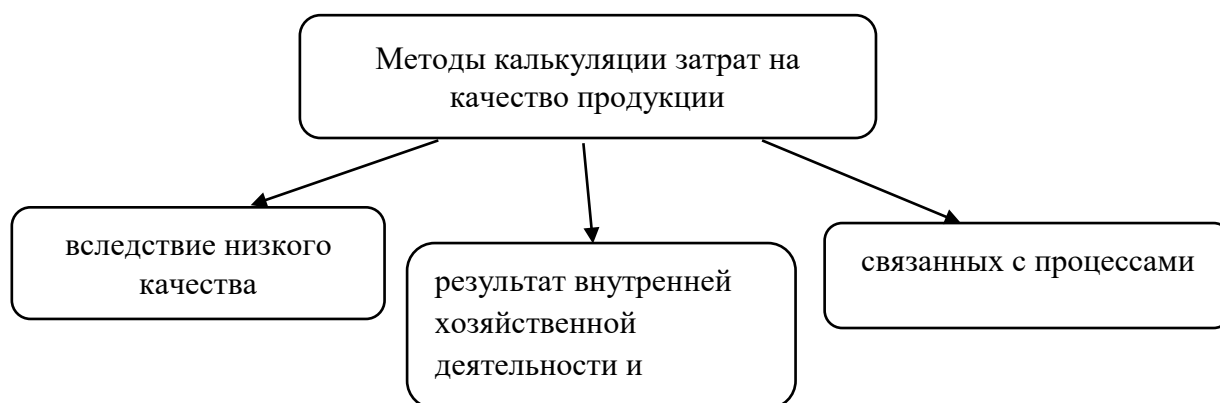


Рис. 16. Методы калькуляции затрат на качество продукции

В теории менеджмента качества существуют две основные классификации расходов на качество:

- классификация А. Фейгенбаума;
- классификация школы Ф. Кросби.

Фейгенбаум классифицировал затраты на качество на четыре группы:

- расходы на контроль и инспекцию качества;
- расходы на предупредительные действия;
- расходы на устранение внутренних дефектов;
- расходы на устранение внешних дефектов.

Кросби делил затраты на качество на две группы (рисунок 17):

- затраты на соответствие;
- затраты на несоответствие

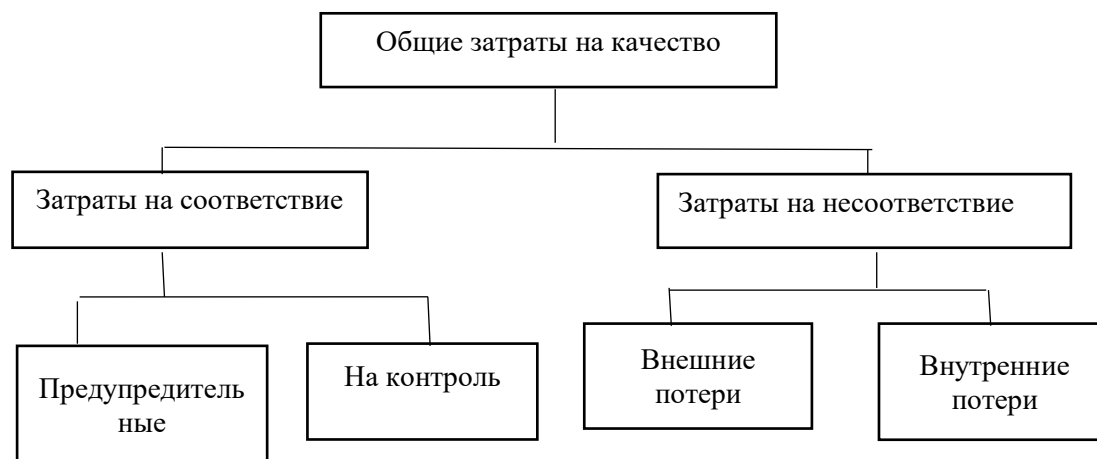


Рис. 17. Затраты на качество по Ф. Косби

В отечественной трактовке затраты, связанные с качеством продукции, представляют собой:

- издержки обеспечения и гарантирования должного уровня качества продукции;
- затраты, связанные с потерями в случае не достижения должного уровня качества.

В ходе разработки, освоения производства и непосредственно выпуска новой продукции образуются так называемые *базовые затраты*. Большая часть этих затрат отражает стоимостную величину различных факторов производства, а также общепроизводственные и общехозяйственные расходы, относимые на изготовление продукции через смету затрат. *Дополнительные затраты*, обуславливаются совершенствованием продукции и восстановлением качества продукции до должного уровня в случае его не достижения.

Одной из статей дополнительных затрат являются *расходы на оценку качества*, включающие в свой состав:

- затраты на контролирующий персонал;
- затраты на специальное контрольно-измерительное оборудование;
- накладные расходы отдела технического контроля или службы качества;
- затраты на информацию в сфере торговли;
- затраты на организацию и проведение выборочных обследований мнений потребителей о качестве производимой продукции.

Затраты на предотвращение потери качества состоят из следующих статей:

- затраты на доработку продукции, не соответствующей требованиям потребителей и требованиям стандартов;
- затраты на поверку, ремонт, модернизацию инструмента, оснастки, оборудования, технологии;
- затраты на внедрение в организации системы качества (ее оснащение, персонал), разработку стандартов и другую документацию.

При выпуске как новой, так и освоенной продукции может возникнуть брак.

С его исправлением и последствиями связана еще одна группа издержек.

Для анализа затрат на обеспечение качества продукции используется самая различная информация. При этом возможны следующие цели проведения такого анализа:

- определение структуры издержек;
- изучение возможности снижения затрат на единицу продукции:
 - а) при сохранении прежнего уровня качества;
 - б) с улучшением качества продукции.
- определение ценовой политики организации на основе издержек производства;
- определение причин отклонения качества от установленных требований и т. д.

Основным внутрифирменным источником информации для такого рода анализа обычно служит смета затрат на производство. Этот документ нагляден, достоверен и содержит данные, обладающие определенной преемственностью. Смета особенно удобна при поиске возможностей снижения затрат на продукцию. Большой объем информации также содержится в бухгалтерских документах.

Увеличение одних статей затрат на качество приводит к понижению (и иногда весьма существенному) других. Это позволяет сделать вывод, что **система затрат на качество** представляет собой довольно «тонкий» механизм, разумное управление которым может позволить фирме извлечь немалые экономические дивиденды.

Существуют два подхода к выработке стратегии управления затратами на качество. Главное их отличие — разные ориентиры при планировании приемлемого объема отклонений параметров реально созданного объекта от их номинальных значений. *Традиционный подход ориентируется на определенное наиболее экономически выгодное предприятию количество таких отклонений. Специалисты, поддерживающие идею оптимальной дефектности, исходят из того, что слишком малый или слишком большой уровень дефектности приводит к повышенным дополнительным затратам фирмы.*

Один из авторитетнейших мировых лидеров в области качества профессор Джуран представил процесс экономии затрат на качество, как: "The Gold in the Mine" ("Золото - в шахте!"). Без усилия невозможно добыть золото из шахты. Точно также, без усилия, недостижима экономия затрат на качество.

Важнейшим объектом для размышления в любой компании должно быть процентное соотношение общих затрат на качество и общего объема продаж.
Затраты на качество могут быть только частью прибыли.
Любое снижение затрат на качество повышает прибыль.

Контрольные вопросы

1. Понятие бюджетное планирование.
2. Перечислите признаки «хорошего бюджета».
3. Составные части процесса бюджетного планирования.
4. Проблемы планирования бюджета.
5. Последовательность группировки расходов.
6. Что собой представляет прогнозирование и планирование затрат на предприятии?
7. Как осуществляется расчет материальных затрат?
8. Какие существуют методы расчета амортизационных затрат и как осуществляется их расчет на предприятии?
9. Какие показатели используются для планирования себестоимости продукции на предприятии?
10. Какая существует взаимосвязь между капитальными вложениями, затратами и доходностью
11. В чем сущность понятия «затраты на качество» продукции (работ, услуг)?
12. Каково содержание затрат на качество?
13. Какова последовательность разрешения противоречия «затраты – качество»?
14. Как используется ФСА затрат на продукцию?
15. Как определяется рациональная величина показателей конкурентоспособности и цены потребления продукции?

РАЗДЕЛ 3. ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задачи для самостоятельного решения:

Задача 1. Определите, какие из перечисленных доходов являются доходами от обычных видов деятельности или от прочих видов деятельности организаций:

1. Организация получила автомобиль стоимостью 200 тыс. руб. по договору дарения.
2. Проданы товары на сумму 250 тыс. руб.
3. Организация получила от поставщика сырья 450 тыс. руб. неустойки за нарушение условий договоров.
4. Получены проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке в сумме 300 тыс.руб.
5. Получены доходы по привилегированным акциям коммерческого банка, принадлежащим организации в сумме 130 тыс. руб.
6. Оказаны услуги по пошиву женской одежды на сумму 234 тыс. руб.
7. Получены 760 тыс. руб. за предоставление прав, возникающих из патентов на промышленный образец изделия А.
8. Организацией на основании договора подряда выполнены строительно-монтажные работы на сумму 780 тыс. руб.
9. Лизинговая организация предоставила свои активы по договору аренды и получила 560 тыс. руб. арендной платы.
10. Страховая организация получила 340 тыс. руб. арендной платы за предоставленный в аренду автомобиль.
11. Организация получила страховое возмещение в сумме 690 тыс.руб.
12. Организация получила 530 тыс. руб. прибыли по договору простого товарищества.
13. Получено 490 тыс. руб. от продажи своих основных средств.
14. Выявлена в отчетном году прибыль организации прошлых лет в сумме 200 тыс. руб.
15. По кредиторской задолженности в сумме 450 тыс.руб. истек срок исковой давности;
16. Произведена дооценка полуфабрикатов на сумму 620 тыс.руб.
17. Стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания непригодного к восстановлению и дальнейшему использованию станка, составила 300 тыс.руб.
18. Организация получила 120 тыс.руб. в возмещение причиненных ему убытков со стороны поставщика основных материалов.

Задача 2. Определить какие из перечисленных расходов являются расходами от обычных видов деятельности, от прочих видов деятельности организации, либо не могут быть признаны расходами организации.

1. Приобретены основные средства на сумму 100 тыс.руб.
2. Признаны в отчетном году убытки прошлых лет в сумме 578 тыс.руб.

3. Оплачено 348 тыс.руб. за приобретенные материалы.
4. Перечислено 45 тыс.руб. коммерческому банку за расчетно-кассовое обслуживание.
5. Перечислено другой организации по оценке объектов недвижимости за оценку продаваемого здания 50 тыс.руб.
6. Списана дебиторская задолженность другой организации в сумме 65 тыс.руб., по которой истек срок исковой давности.
7. Начислены амортизационные отчисления в сумме 71 тыс.руб.
8. Приобретен товарный знак за 100 тыс.руб.
9. Приобретены акции коммерческого банка на сумму 3000 тыс.руб.
10. Перечислено 420 тыс. руб. на счет другой организации в порядке предварительной оплаты за поставки материалов.
11. Оплачены услуги посреднической организации, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патента на изобретение в сумме 255 тыс.руб.
12. Уплачены проценты в сумме 500 тыс. руб. за предоставленный кредит на закупку сырья для производственных целей.
13. Оплачены услуги рекламного характера в сумме 139 тыс.руб.
14. Перечислено 32 тыс.руб. другой организации как штрафные санкции за просрочку оплаты в нарушение условий договора.
15. Произведена уценка залежалых товаров на складе в сумме 118 тыс.руб.
16. Оплачен обед в ресторане с представителями партнера по совместному бизнесу согласно выписанного счета на сумму 30 тыс.руб.

Задача 3. Сгруппируйте расходы предприятия по элементам, включаемым в состав расходов от обычных видов деятельности, и определите полную себестоимость товарной продукции.

- I. Расходы организации в планируемом году (тыс. руб.)
 1. Расходы сырья и основных материалов 11020
 2. Расходы вспомогательных материалов 2153
 3. Амортизация имущества Рассчитать
 4. Модернизация оборудования 2475
 5. Расходы на содержание учебных учреждений 75,3
 6. Потери от недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли 27,3
 7. Проценты за кредит банка (Рассчитать)
 8. Расходы на переподготовку кадров 45,6
 9. Расходы на топливо 2268
 10. Расходы на пожарную и сторожевую охрану 121,2
 11. Оплата по договору услуг производственного характера сторонней организации 386,2
 12. Расходы на оплату труда
 13. Плата за аренду основных фондов 27,3
 14. Расходы вспомогательных материалов на нужды базы отдыха 72,2

15. Канцелярские расходы 28,4
16. Беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий работников 485,2
17. Страховые взносы во внебюджетные фонды социального характера (Рассчитать)
18. Расходы на электроэнергию 1249
19. Расходы на командировки в пределах норм 64,7
20. Расходы по повышению качества продукции (проведение научно-исследовательских работ) 183,8
21. Оплата консультационных и аудиторских услуг 145,8
- II. Возвратные отходы 48,4 тыс.руб.
- III. Данные для расчета расходов на оплату труда
 1. Среднесписочная численность 130 человек
 2. Среднемесячная зарплата 8965,8 руб.
 3. Выплаты компенсационного характера 231,6 тыс. руб.
 4. Единовременное вознаграждение за выслугу лет 367,4 тыс. руб.
 5. Оплата учебных отпусков 28 тыс. руб.
- V. Данные для расчета амортизации имущества.
 1. Среднегодовая стоимость амортизируемого имущества.
 - а) здания, сооружения и их структурные компоненты 6482,8 тыс. руб.
 - б) легковой, грузовой автотранспорт, конторское оборудование, мебель, компьютерная техника, информационные системы 930,4 тыс. руб.
 - в) технологическое, энергетическое, транспортное и иное оборудование 2381,2 тыс. руб.
 - г) нематериальные активы 8,4 тыс. руб.
 2. Годовые нормы линейной амортизации:
по группе, а) - 5%; по группе б) - 25%; по группе в) - 15%; срок амортизации по нематериальным активам - 10 лет.
- VI. Банковская ссуда в размере 340 тыс. руб. планируется на срок 3 месяца по ставке 20%
- VII. Изменение остатков незавершенного производства +2874,4 тыс. руб.
- VIII. Управленческие расходы составят 15%, а коммерческие расходы - 10% от производственных издержек.

Задача 4. Определить полные издержки и прибыль от продаж на планируемый год исходя из следующих данных:

- I. Смета затрат на производство и реализацию продукции организации (тыс.руб.):
 1. Материальные затраты (за вычетом возвратных отходов) 12138,4
 2. Амортизация 1373,1
 3. Затраты на оплату труда 6612,3
 4. Страховые взносы Рассчитать
 5. Прочие затраты 1248,6
 6. Итого затрат на производство Определить
 7. Изменение остатков незавершенного производства 987,2

8. Производственная себестоимость ТП Определить
9. Управленческие расходы 1536
10. Коммерческие расходы (от производственных издержек по товарной продукции) 9,4%
11. Полные издержки товарной продукции
II. Остатки нереализованной продукции на начало планируемого года по полным издержкам (по данным бухгалтерского баланса):
Готовая продукция на складе – 2185 тыс. руб.
III. Данные для расчета остатков нереализованной продукции на конец планируемого года:
Норма запаса в днях – 15.
IV. Рентабельность продаж составляет 12%

Задача 5.

Задания:

Определить на сколько процентов увеличатся издержки, если цены на материалы возрастут на 10 %?

В составе издержек расходы на оплату труда (в том числе страховые взносы) составили 25 %, амортизация – 25 %, материальные расходы – 40 %, прочие – 10 %.

Задача 6.

Задания:

Определить сумму списания в отчетном месяце. Использовать следующие исходные данные.

Расходы на освоение нового вида продукции составили 72 000 руб.

Срок погашения — 2 года.

План выпуска на 2 года — 600 ед.

Задача 7.

Задания:

Списать на себестоимость изделий и распределить между видами продукции общепроизводственные расходы пропорционально заработной плате производственных рабочих. Если,

Общепроизводственные расходы составили в отчетном месяце 75 000 руб.

На предприятии выпускается 2 вида изделий: А и Б.

Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 100 000 руб.,

по изд. Б — 150 000 руб.

Задача 8.

Задания:

Распределить общехозяйственные расходы между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и списать на себестоимость изделий. Исходные данные:

Общехозяйственные расходы за месяц составили 99 750 руб.

На предприятии выпускаются три вида продукции А, В, С.

Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 300 000 руб.;

по изд. В — 250 000 руб.;

по изд. С — 500 000 руб.

Задача 9.

Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), по экономическим элементам и калькуляционным статьям затрат.

Задания:

Определить:

1. Затраты на производство продукции по элементам затрат.

2. Себестоимость готовой продукции по калькуляционным статьям затрат.

Исходные данные

№	Наименование группы материала	Сумма, тыс.руб.
1	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	700
2	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)	7700
3	Прочие затраты	300
4	Прочие производственные расходы	100
5	Сырье и материалы	4500
6	Возвратные отходы (вычитаются)	85
7	Цеховые расходы	700
8	Отчисления на социальные нужды	800
9	Потери от брака	40
10	Общехозяйственные расходы	600
11	Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	200
12	Заработная плата основных производственных рабочих	800
13	Топливо и энергия на технологические цели	300
14	Амортизация	500
15	Расходы на освоение и подготовку производства	100
16	Дополнительная заработная плата производственных рабочих	100
17	Затраты на оплату труда	2000
18	Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты	1800
19	Общепроизводственные расходы	1400
20	Прирост (+) или уменьшение (-) остатков незавершенного производства, полуфабрикатов, инструментов и приспособлений собственной выработки, не включаемых в себестоимость готовой продукции	+500

Задача 10.

Задания:

Определить цеховую себестоимость изделия.

Исходные данные:

Цеховые данные по изготовлению изделия А:

- стоимость основных материалов с учетом ТЗР – 56,0 руб.;
- стоимость возвратных отходов материалов – 3,94 руб.;
- стоимость комплектующих изделий, получаемых по кооперации от других организаций – 42,6 руб.;
- стоимость энергии на технологические цели – 9,4 руб.;
- заработная плата основных производственных рабочих – 64,5 руб.;
- отчисления на социальные нужды – ____%;
- стоимость инструментов и приспособлений целевого назначения для изготовления 100 изделий А – 6200 руб.;
- ставка отнесения общепроизводственных расходов к заработной плате основных производственных рабочих – 180%;
- ставка отнесения общехозяйственных расходов к заработной плате основных производственных рабочих – 240%;
- ставка отнесения расходов на сбыт – 42%.

Задача 11.

Определение снижения затрат предприятия при совершенствовании технологии изготовления изделия

Задания:

Определить снижение затрат предприятия за год при совершенствовании технологии изготовления изделия.

Исходные данные:

- Количество изделий, выпускаемых с момента совершенствования технологии изготовления изделия до конца года, 5000 шт.
- Трудоемкость изготовления единицы изделия: по действующей технологии 3,80 чел. час; по новой технологии 2,60 чел. час.
- Среднечасовая ставка оплаты труда основного рабочего:
 - по действующей технологии 6,52 руб.
 - по новой технологии 7,40 руб.
- Отчисления на социальные нужды 30,0%

Тест

1. Производственная себестоимость -это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции;
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием;
- в) затраты на производство и реализацию продукции.

2. Под цеховой себестоимостью понимаются

- а) затраты цеха на изготовлении продукции
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием;
- в) затраты на производство и реализацию продукции.

3. Полная себестоимость промышленной продукции – это

- а) затраты цеха на изготовлении продукции;
- б) сумма производственных затрат цеха и общезаводских расходов, которые включают расходы по управлению предприятием;
- в) затраты на производство и реализацию продукции.

4. Плановая себестоимость отражает:

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции.

5. Фактическая себестоимость отражает:

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

6. Расчетная себестоимость отражает:

- а) технико-экономические расчёты по обоснованию проектов внедрения достижений научно-технического прогресса;
- б) максимально допустимую величину затрат и включает только те затраты, которые при данном уровне техники и организации производства являются для предприятия необходимыми;
- в) реальные затраты на производство и реализацию продукции

7. К структурным факторам, определяющим затраты, относятся:

а) достижение критической массы инвестиций; технология на каждой стадии формирования цепочки ценностей, степень вертикальной интеграции; наличие опыта; широта, сложность и комплексность ассортимента товаров (услуг);

б) комплексное управление качеством, степень вертикальной интеграции; наличие опыта, достижение критической массы инвестиций, использование связей с поставщиками и заказчиками;

в) степень вовлеченности (участия) работников в непрерывное усовершенствование производственных процессов, рациональное использование производственных мощностей, комплексное управление качеством, эффективность планировки завода, конфигурация продукции, использование связей с поставщиками и/или заказчиками.

8. Частично регулируемые затраты имеют место в:

а) маркетинге;

б) распределении;

в) сбыте;

г) производстве

9. К прямым относятся затраты, которые:

а) рассчитываются на основе технических норм;

б) могут быть отнесены к объекту калькуляции затрат экономически целесообразным способом;

в) являются постоянными.

10. К постоянным затратам относятся те, величина которых:

а) является одинаковой для разных видов продукции;

б) является постоянной на единицу продукции;

в) увеличивается с ростом объемов производства и реализации продукции;

г) не зависит от объема производства и реализации продукции в рамках диапазона релевантности;

д) зависит от изменения технических норм.

11. Переменными являются такие затраты, которые изменяются при изменении:

а) технологии производства;

б) объема деятельности;

в) ассортимента выпуска продукции;

г) структуры предприятия.

12. Релевантные затраты характеризуются следующими признаками:

а) изменяются пропорционально объему деловой активности, относятся к прошлому периоду, не зависят от варианта решения;

- б) изменяются в зависимости от варианта решения, относятся к будущему периоду, одинаковы для вариантов решения;
- в) являются денежным потоком, относятся к будущему периоду, изменяются в зависимости от варианта решения.

13. Производственные затраты – это затраты:

- а) которые возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота);
- б) носящие общий характер для производства нескольких видов продукции, включющийся в их себестоимость на основе специальных расчетов;
- в) которые можно инвентаризировать;
- г) возникающие в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции.

14. Внепроизводственные затраты – это затраты:

- а) являются дополнительные и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии;
- б) материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать;
- в) издержки, которые нельзя проинвентаризировать;
- г) возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота)

15. Какие из названных видов затрат используются для калькуляции себестоимости, оценки запасов и определения финансовых результатов

- а) релевантные и не релевантные;
- б) контролируемые и неконтролируемые;
- в) расходы на продукцию и расходы периода;
- г) постоянные и переменные.

16. Производственная (операционная) себестоимость равна сумме конверсионных расходов и:

- а) административных расходов;
- б) основной заработной платы;
- в) стоимости материалов и услуг со стороны.

17. Затраты делятся на материальные, расходы на оплату труда, амортизацию и пр.:

- а) по калькуляционным статьям;
- б) видам производства;
- в) элементам затрат.

18. Себестоимость продукции – это денежное выражение затрат:

- а) организации;
- б) на производство продукции;

в) на управление производственным процессом

19. Основной задачей калькулирования является:

- а) исчисление себестоимости продукции с целью повышения ее конкурентоспособности и прибыльности;
- б) представление прогнозного значения предельной величины затрат организации;
- в) вычисление суммы затрат, произведенных организацией в существующих условиях.

20. Методом снижения затрат на производство работ является:

- а) снижение норм выработки;
- б) снижение расценок на выполнение работ;
- в) рост производительности труда.

21. Целевое калькулирование (таргет - костинг) отличается от калькулирования затрат в системе непрерывного совершенствования тем, что:

- а) оно осуществляется на производственной стадии;
- б) имеет своей целью оптимизацию технического воплощения замысла изделия по критериям рентабельного предложения товара рынку;
- в) это одно и то же.

22. Калькулирование затрат в системе кайзен костинг отличается тем, что:

- а) анализируются варианты конструктивного воплощения функций изделия;
- б) в процессе разработки добиваются соответствия целевой себестоимости требуемому уровню;
- в) главным является участие рабочих по обеспечению заданного уровня снижения производственных затрат.

23. Известны следующие данные о предприятии: единичная цена составляет 25 руб., объем продаж - 180 000 единиц, а маржа на переменных затратах - 900 000 руб. Чему равны единичные переменные затраты, руб.:

- а) 15;
- б) 18;
- в) 20;
- г) 22.

24. Предприятие планирует продавать продукцию по единичной цене 27 руб. Единичные переменные затраты равны 15 руб., постоянные затраты 212 040 руб. Сколько единиц продукции нужно продать для получения прибыли в сумме 9 000 руб.:

- а) 18 240
- б) 18 420;

- в) 13 590;
- г) 13 950.

25. С увеличением единичной цены товара при прочих равных условиях точка безубыточности:

- а) увеличивается;
- б) остается неизменной;
- в) уменьшается.

26. Маржа безопасности определяется как разность:

- а) между текущим объемом продаж и объемом продаж в мертвой точке;
- б) между фактическим и плановым объемом продаж;
- в) выручки от реализации и производственных переменных затрат.

27. Какие затраты не изменятся, если деятельность одного из производственных подразделений будет временно прекращена:

- а) прямые расходы на оплату труда;
- б) прямой расход материалов и комплектующих;
- в) специфические (прямые) накладные расходы;
- г) распределяемые на данное подразделение постоянные расходы на управление и сбыт.

28. Резерв – это возможность

- а) повышения эффективности производства;
- б) снижения затрат;
- в) получения максимальной прибыли.

29. По способу выявления резервы делятся:

- а) на перспективные и текущие;
- б) скрытые и условные;
- в) явные и скрытые.

30. Планирование затрат на выпуск ассортимента продукции по величине покрытия предусматривает:

- а) расчет затрат без учета их деления на постоянные и переменные;
- б) расчет затрат при использовании таких показателей, как сумма и коэффициент покрытия;
- в) расчет затрат с учетом их деления на постоянные и переменные;
- г) б и в.

31. Затраты на маркетинг для больших предприятий носят:

- а) обязательный характер;
- б) необязательный характер;
- в) законодательный характер

32. Термины в Системе менеджмента качества определяются документом:

- а) ИСО 9001-2001;
- б) МС ИСО 8402-94;
- в) ИСО 13001

33. В затраты по оценке качества включены затраты:

- а) выбор номенклатуры показателей качества;
- б) выбор базовых образцов и определение базовых показателей качества;
- в) упаковка и хранение;
- г) реализация;

34. Входному контролю на соответствие требованиям нормативных документов подлежат:

- а) полуфабрикаты, приобретаемые у сторонних организаций;
- б) материалы, поступающие без сертификатов качества;
- в) все виды полуфабрикатов и материалов.

35. Какие из приведенных ниже затрат относятся к группе превентивных затрат:

- а) исследование рынка; сертификация поставщиков, внедрение стандартов серии ISO 9000;
- б) затраты на возврат дефектного товара, изоляция брака, переделка исправимого брака, потери от недопроизводства;
- в) поверка измерительной аппаратуры, технический контроль качества.

36. Какие из приведенных ниже расходов являются затратами внутреннего несоответствия:

- а) функционально-стоимостной анализ конструкции изделия;
- б) расходы на гарантийный ремонт;
- в) расходы на исправимый брак;
- г) текущий контроль качества продукции.

37. Бракованные единицы продукции – это:

- а) единицы, не соответствующие стандартам качества, они не могут быть исправлены и проданы первым или вторым сортом;
- б) имеющие малую стоимость реализации и появляющиеся в небольших количествах в процессе производства основных продуктов;
- в) остатки сырья, которые могут быть проданы, переработаны;
- г) материалы, не имеющие стоимости или даже с отрицательной стоимостью, если их ликвидация требует затрат.

38. Отходы – это:

- а) единицы, не соответствующие стандартам качества, они не могут быть исправлены и проданы первым или вторым сортом;

- б) материалы, не имеющие стоимости или даже с отрицательной стоимостью, если их ликвидация требует затрат;
- в) остатки сырья, которые могут быть проданы, переработаны;
- г) имеют малую стоимость реализации и появляются в небольших количествах в процессе производства основных продуктов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основными элементами управления затратами на производство и реализацию продукции на предприятии является прогнозирование и планирование, нормирование затрат организации, их учета и калькуляции себестоимости продаж, анализ, контроль и регулирование деятельности по ходу ее осуществления.

После того как были детально рассмотрены перечисленные элементы, можно сказать, что планирование затрат на производство и реализацию продукции осуществляется различными методами, которые зависят от общеэкономических условий, масштабов предприятия и его деятельности, возможностей бухгалтерского и управленческого учета.

Важнейшим документом при планировании себестоимости является смета затрат на основе которой может быть произведен анализ расходов предприятия.

Процесс управления затратами - это многопрофильный процесс, охватывающий все стороны хозяйственной деятельности, начиная от снабжения предприятия материальными ресурсами и оборудованием и заканчивая реализацией готовой продукции.

Для решения проблемы снижения издержек производства и реализации продукции на предприятии должна быть разработана программа, которая бы учитывала все факторы, которые влияют на снижение издержек производства и реализации продукции и корректировалась бы с учетом изменившихся на предприятии обстоятельств.

Для решения проблемы снижения издержек производства и реализации продукции на предприятии должна быть разработана общая концепция (программа), которая должна ежегодно корректироваться с учетом изменившихся на предприятии обстоятельств.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Абилова, М.Г., Скворцова, Н.В., Рахлис, Т.П. Экономика, финансы и организация предприятий : учебное пособие. – Магнитогорск : Магнитогорский государственный технический университет им. Г.И. Носова, 2017. – 208 с.
2. Бердичевская, В. О. Учет затрат на производство и реализацию продукции и калькулирование себестоимости продукции : учебное пособие для вузов / В. О. Бердичевская. – Москва : Издательство Юрайт, 2021. – 159 с.
3. Васильев, В.А. Эффективность применения современных систем управления затратами на промышленных предприятиях // Современные научные исследования и инновации. 2018. № 9.
4. Васильева, А.Г. Особенности конкурентных преимуществ металлургических предприятий в условиях оптимизации интеграционной политики // Корпоративная экономика. 2019. №3 (19). С. 13-21.
5. Девлет-Гельды, Г. К. Расчет, анализ и оценка затрат предприятия : учебно-методическое пособие / Г. К. Девлет-Гельды. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2020. – 22 с.
6. Замбрицкая, Е.С., Щепотьева, Е.Ю. К вопросу о классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости // Актуальные проблемы современной науки, техники и образования. 2019. Т. 2. С. 242.
7. Лебедев, В.Г., Дроздова, Т.Г., Кустарев, В.П. Управление затратами на предприятии : учебник для вузов. 5-е изд. Стандарт третьего поколения / Под ред. Г. Краюхина. – Санкт-Петербург : Питер, 2020 г. – 592 с.
8. Лысенко, Д. В. Финансовый менеджмент : учебное пособие / Д. В. Лысенко. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 372 с.
9. Меньшикова, М. А. Оценка эффективности затрат : учебное пособие / М. А. Меньшикова. – Королёв : МГОТУ, 2019. – 21 с.
10. Низовкина, Н. Г. Управление затратами предприятия (организации) : учебное пособие для вузов / Н. Г. Низовкина. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2021. – 187 с.
11. Никандрова, Л. К. Финансовый учет : учебник / Л.К. Никандрова, М.Д. Акатьева. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 280 с.
12. Райзберг, Б. А. Курс экономики : учебник / Б.А. Райзберг, Е.Б. Стародубцева ; под ред. Б.А. Райзберга. – 5-е изд., испр. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 686 с.
13. Савельев, И. А. Система управления затратами на предприятии / И. А. Савельев. // Молодой ученый. 2020. № 5 (295). С. 129-132.
14. Супрун, С. А., Кулаков, Л. И. Теоретические аспекты управления затратами на предприятии // Sciences of Europe. 2020. No 50. pp. 36-42.
15. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия : учебное пособие / М.И. Трубочкина. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 319 с.
16. Управление затратами на предприятии : учебник / Гомонко Э.А., Тарасова Т.Ф. – Москва: КноРус, 2022. – 313 с.

17. Учет и анализ затрат на производство в системе управления : монография / Саранцева Е.Г. – Москва : Русайнс, 2017. – 109 с.
18. Чернышева, Ю. Г. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия (организации) : учебник / Ю.Г. Чернышева. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 421 с.
19. Экономика предприятия (организации, фирмы) : учебник / О.В. Девяткин, Н.Б. Акуленко, С.Б. Баурина [и др.] ; под ред. О.В. Девяткина, А.В. Быстрова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 777 с.
20. Янковский, К. П. Управленческий учет : учебное пособие / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. – Санкт-Петербург : Питер, 2011. – 368 с.

Учебное текстовое электронное издание

**Костина Наталья Николаевна
Скворцова Наталья Владимировна
Кузнецова Маргарита Владимировна**

**ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ
ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Учебное пособие

0,95 Мб

1 электрон. опт. диск

г. Магнитогорск, 2022 год
ФГБОУ ВО «МГТУ им. Г.И. Носова»
Адрес: 455000, Россия, Челябинская область, г. Магнитогорск,
пр. Ленина 38

ФГБОУ ВО «Магнитогорский государственный
технический университет им. Г.И. Носова»
Кафедра экономики
Центр электронных образовательных ресурсов и
дистанционных образовательных технологий
e-mail: ceor_dot@mail.ru