МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Адыгейский государственный университет
Экономический факультет

М.Е. Ордынская

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

doi: 10.18411/elit-016

Майкоп
ЭЛИТ
2016

УДК 338.24(075.8)
ББК 65.291.21я73
О65

*Публикуется по решению редакционно-издательского совета
Адыгейского государственного университета*

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Захарова Е.Н. профессор, доктор экономических наук,
Адыгейский государственный университет (г. Майкоп)

Воитлева З.А. доцент, кандидат экономических наук,
Майкопский государственный технологический университет (г. Майкоп)

Ордынская, М.Е.

О65 Управление затратами на предприятии [Электронный ресурс] : учебное пособие
/ М.Е. Ордынская – Майкоп: ЭлИТ, 2016. – 1 электрон. опт. диск (CD-R).
doi: 10.18411/elit-016

Учебное пособие по управлению затратами подготовлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.03.02 «Менеджмент» (квалификация (степень) «Бакалавр») профиль «Производственный менеджмент».

Учебное пособие охватывает основные вопросы управления затратами на предприятии и ориентировано на системное изучение материала. В пособии даются краткие теоретические сведения по каждой рассматриваемой теме, приводятся контрольные вопросы и тестовые задания с целью закрепления изученного материала.

Предназначено преподавателям и студентам вузов, обучающимся по экономическим направлениям подготовки.

Доступно также в сети Интернет (<http://www.dx.doi.org/10.18411/elit-016>)

УДК 338.24(075.8)
ББК 65.291.21я73

doi: 10.18411/elit-016

© АГУ, 2016
© Ордынская М.Е., 2016
© Оформление электронного издания,
ООО "ЭлИТ", 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	5
ТЕМА 1. СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ	6
1. Понятие и цели управления затратами	6
2. Сущность затрат как предмета управления	7
3. Функции управления затратами	9
4. Принципы управления затратами	11
Вопросы для самоконтроля	13
ТЕМА 2. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ	14
1. Налоговая сторона управления затратами (Глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль»)	14
2. Бухгалтерская сторона управления затратами (Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99))	19
Вопросы для самоконтроля	24
ТЕМА 3. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ЧАСТЬ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ	25
1. Понятие управленческого учета, его роль в системе управления затратами	25
2. Взаимодействие управленческого и финансового учета	27
Вопросы для самоконтроля	30
ТЕМА 4. КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ И ЗАТРАТ	31
1. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции	31
2. Классификация затрат для принятия управленческих решений	38
3. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования	39
Вопросы для самоконтроля	40
ТЕМА 5. СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)	41
1. Себестоимость продукции (работ, услуг) как экономическая категория	41
2. Виды и формы себестоимости продукции (работ, услуг)	42
Вопросы для самоконтроля	45
ТЕМА 6. КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)	46
1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством	46
2. Объекты и методы калькулирования себестоимости продукции	49
3. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	51
4. Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции	53
5. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	55
6. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	57
7. Калькулирование себестоимости продукции при комплексном использовании сырья	58
Вопросы для самоконтроля	63
ТЕМА 7. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ	64
1. Система «стандарт-кост»	64
2. Управление затратами по центрам ответственности	66
3. Система «директ-костинг»	73
4. Контроллинг	75
5. Общая система управления затратами	77
Вопросы для самоконтроля	82

ТЕМА 8. АНАЛИЗ ЗАТРАТ И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ.....	83
1. Анализ затрат и их взаимосвязи с объемом производства и прибылью	83
2. Анализ затрат на один рубль товарной продукции.....	90
3. Анализ структуры себестоимости продукции	92
4. Анализ прямых материальных затрат	93
5. Анализ прямых трудовых затрат.....	95
6. Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов	96
7. Определение резервов снижения себестоимости продукции	99
Вопросы для самоконтроля	102
ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ	103
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	126
РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА	127

ПРЕДИСЛОВИЕ

В современных условиях значительно возрастает роль управления затратами в управлении деятельностью предприятия. Это связано с тем, что в условиях конкуренции, когда цены на продукцию формируются рынком, управлять прибылью возможно только через управление затратами. На каждом предприятии должно уделяться особое внимание учету, анализу, контролю и планированию затрат с целью правильного установления цены на продукцию, минимизации расходов и получения максимальной прибыли, а также чтобы улучшить финансовое состояние предприятия и повысить его конкурентоспособность.

Информацию для управления затратами можно получить из системы бухгалтерского учета. Сложность заключается в том, что каждая подсистема учета (налоговый, финансовый и управленческий учет) имеет свои подходы к терминологии, классификации, порядку признания и отражения затрат. Помимо этого, организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит от особенностей вида деятельности, размера и организационной структуры предприятия.

Курс лекций разработан в соответствии с требованиями образовательного стандарта подготовки бакалавров по направлению «Менеджмент» и содержит комплексное изложение теоретических вопросов, связанных с классификацией, учетом, управлением и анализом затрат предприятия.

Целью данного пособия является формирование теоретических знаний о затратах предприятия, калькулировании себестоимости продукции, системах управления затратами и создания у студентов прочной основы для получения фундаментального экономического образования по выбранному направлению подготовки.

Изучение представленных в учебном пособии тем будет полезно для студентов, обучающихся по направлению 38.03.02 «Менеджмент» и 38.03.01 «Экономика», а также практических работников, интересующихся современным состоянием теории и практики в области формирования и управления издержками производства и обращения.

ТЕМА 1. СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

- 1. Понятие и цели управления затратами*
 - 2. Сущность затрат как предмета управления*
 - 3. Функции управления затратами*
 - 4. Принципы управления затратами*
-

1. Понятие и цели управления затратами

Составной частью управления предприятия в целом является управление затратами. Оно необходимо для того, чтобы:

- минимизировать затраты;
- получить максимальную прибыль;
- улучшить финансовое состояние предприятия;
- повысить конкурентоспособность предприятия и продукции;
- снизить риск банкротства.

Управление затратами представляет собой непрерывный процесс комплексного воздействия на издержки предприятия с целью обеспечения их оптимального уровня, структуры и динамики путем экономии ресурсов и максимизации отдачи от них.

Для эффективного управления затратами важно знание того, из каких составных элементов они складываются, как систематизируются, где возникают и какие факторы оказывают на них воздействие. Для этого необходимо постоянно собирать надлежащую информацию, анализировать ее и на этой основе принимать адекватные управленческие решения.

Следовательно, управление затратами включает:

- использование системного подхода при определении реальных затрат;
- осмысление причины их возникновения;
- принятие мер для оптимизации структуры затрат предприятия на основе анализа себестоимости, а также проведение надлежащей стратегической политики;
- выявление возможности экономии ресурсов.

2. Сущность затрат как предмета управления

В экономической литературе используются термины «затраты», «расходы» и «издержки». Рассмотрим, что собой представляет каждый из этих терминов.

Издержки — это фактические или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия. В буквальном смысле издержки можно определить как совокупность перемещений финансовых средств, которые могут быть отнесены к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и снизится размер нераспределенной прибыли предприятия за отчетный период. Что касается издержек упущенных возможностей, то они выступают как потери дохода, произошедшие вследствие выбора одного из способов ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Расходы — это финансовые затраты, направленные на получение доходов в течение определенного периода. Понятие расходов уже понятия издержек, поскольку подразумевает только конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы определяются затратами, которые относят на себестоимость продукции (работ, услуг), а также выплатами, осуществленными из прибыли предприятия. В качестве примера можно привести командировочные расходы: их включают в затраты в пределах норм, утвержденных Минфином РФ, а сверх норм — оплачиваются за счет прибыли.

Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Представление о затратах предприятия основывается на пяти важных положениях:

1. Затраты обуславливаются применением материальных, трудовых и финансовых ресурсов, отображая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и продаже той или иной продукции;

2. Величина потребленных ресурсов может быть представлена в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах применяют денежное выражение затрат;

3. Исчисление затрат неизменно соотносят с конкретными целями, задачами, т.е.

величина потребленных ресурсов в денежном выражении рассчитывается для какой-то определенной функции (производства продукции или ее продажи) или производственного подразделения предприятия;

4. Потребление ресурсов должно быть обосновано условиями производства и направлено на создание материальных ценностей или оказание услуг;

5. Затраты трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Предметом управления являются затраты предприятия во всем их многообразии.

Особенности затрат как предмета управления состоят в следующем:

1. Динамизм, так как затраты находятся в постоянном движении, что связано с изменяющимися ценами на покупаемые сырье и материалы, комплектующие изделия, тарифы на энергоносители и услуги (связи, транспорта и т.д.), пересмотром норм расходов материальных и трудовых затрат;

2. Многообразие, которое обнаруживается при классификации затрат и методов управления ими;

3. Трудность их измерения, учета и оценки, так как не существует абсолютно точных методов измерения и учета затрат;

4. Сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат деятельности предприятия;

Задачи, решаемые посредством управления затратами предприятия:

1. Раскрытие роли управления затратами в повышении экономических результатов деятельности;

2. Нахождение затрат по важнейшим функциям управления;

3. Исчисление затрат по производственным подразделениям предприятия;

4. Расчет затрат на единицу продукции (работ, услуг);

5. Формирование информационной базы, которая позволяет оценить затраты при выборе и принятии управленческих решений;

6. Обнаружение технических способов и средств измерения и контроля затрат;

7. Нахождение резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех подразделениях предприятия;

8. Выбор способов нормирования затрат;

9. Выбор системы управления затратами, отвечающей условиям функционирования предприятия.

3. Функции управления затратами

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех тех функций, которые свойственны для управления любым объектом, а именно: принятие и воплощение в жизнь решений, контроль за их выполнением.

Функции управления затратами осуществляются посредством следующих **элементов** управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организация, координация и регулирование, мотивация и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Осуществление функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъекта управления) на управляемую подсистему (объект управления).

К субъектам управления затратами относятся руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.).

Объектами управления признаются затраты предприятия, процесс их формирования и снижения.

Функции управления затратами на предприятии:

1. Разработка, принятие решения:

- прогнозирование;
- планирование.

2. Реализация решения:

- организация;
- координация и регулирование;
- мотивация и стимулирование.

3. Контроль:

- учет;
- анализ

Планирование и прогнозирование затрат может быть как перспективным (т.е. долгосрочного характера), так и текущим (краткосрочным). При долгосрочном планировании осуществляется подготовка информации о предстоящих затратах на освоение новых рынков сбыта, организацию выпуска новой продукции, увеличение мощности предприятия (затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения). Следует иметь в виду, что точность долгосрочного планирования затрат низка, поскольку подвержена сильному влиянию инфляционных процессов, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления хозяйственными субъектами и форс-мажорных обстоятельств. Краткосрочные планы затрат отображают потребности ближайшего будущего, для них характерно точное обоснование годовыми и квартальными расчетами.

Центральным элементом действенного управления затратами является их **организация**, так как она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами: кто, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами управляет затратами. Определяются места возникновения затрат и центры ответственности за их соблюдение, разрабатывается иерархическая система связей менеджеров и специалистов, отвечающих за управление затратами, совместимая с организационно-производственной структурой предприятия.

Координация и регулирование затрат подразумевает сопоставление фактических затрат с запланированными, нахождение отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Выявив причины отклонений, разрабатывают мероприятия по приведению фактических затрат в соответствие с плановыми. Если условия выполнения плана изменяются, то затраты на его реализацию подлежат корректировке. Своевременное осуществление координации и регулирования затрат позволит предприятию избежать серьезных срывов в достижении намеченного экономического результата деятельности.

Мотивация и стимулирование подразумевает поиск таких способов воздействия на участников производства, которые побудят их соблюдать установленные планом затраты и находить пути их снижения. Чтобы мотивировать такие действия, применяют материальные и моральные факторы.

Учет как элемент управления затратами нужен для подготовки информации при принятии эффективных хозяйственных решений.

В условиях рыночной экономики принято разделять учет на производственный и финансовый. *Производственный учет* часто отождествляют с учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции. Впоследствии производственный учет модифицируется в управленческий, он не имеет чисто регистрационный характер, а является активным инструментом управления организацией. Управленческий учет ориентирован на анализ ситуации, принятие решений, исследование требований потребителей, анализ отклонений от типовых (нормативных) затрат. Управленческий учет подготавливает информацию для менеджеров (руководителей) внутри организации, способствующую им в принятии правильного решения. Что касается *финансового учета*, то он представляет информацию внешним пользователям, осуществляет сравнение затрат с доходами с целью определения прибыли.

Элементом функции контроля в системе управления затратами является **анализ**. Он предшествует управленческим хозяйственным решениям и действиям, обосновывает и подготавливает их, позволяет оценить эффективность использования ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производство, подготовить информацию для принятия разумных управленческих решений.

Контроль (мониторинг) — это завершающий процесс, который ориентирует деятельность предприятия на достижение поставленных задач, позволяет вскрыть и устранить возникающие отклонения. Основой системы контроля является обратная связь, предоставляющая достоверную информацию для сопоставления запланированных и фактических затрат.

4. Принципы управления затратами

Основные принципы управления затратами:

1. Системный подход к управлению затратами;
2. Единство методов, применяемых на всех уровнях управления затратами;
3. Управление затратами осуществляется на всех стадиях жизненного цикла изделия, т.е. от его создания до утилизации;

4. Органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
5. Недопущение бесполезных затрат;
6. Внедрение действенных методов снижения затрат;
7. Улучшение информационного обеспечения об уровне затрат;
8. Повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Соблюдение перечисленных выше принципов управления затратами формирует базу для экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается суть управления затратами на предприятии, каковы его задачи?
2. С какой целью осуществляется управление затратами?
3. В чем заключается отличие терминов «издержки», «расходы» и «затраты»?
4. Что является предметом и субъектом управления затратами?
5. Дайте определение понятию «издержки упущенных возможностей».
6. Когда издержки можно отнести к активам, а когда — к пассивам?
7. Сформулируйте основные положения, на которых основывается представление о затратах предприятия.
8. В чем заключаются особенности затрат как предмета управления?
9. Охарактеризуйте функции управления затратами на предприятии.
10. Назовите принципы управления затратами на предприятии.

ТЕМА 2 ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

1. *Налоговая сторона управления затратами*
 2. *Бухгалтерская сторона управления затратами*
-

1. Налоговая сторона управления затратами (Глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль»)

Налоговая сторона управления затратами регулируется главой 25 НК РФ «Налог на прибыль». Определяя прибыль как объект налогообложения, Налоговый кодекс не использует понятие себестоимости, что отражает общепринятый в мировой практике подход к исчислению налоговой базы по прибыли.

При определении объекта налогообложения доходы предприятия уменьшаются на расходы.

В соответствии со ст. 252 НК РФ под **расходами** понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

В свою очередь, *обоснованными* расходами считаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Документально подтвержденными расходами считаются такие затраты, которые подтверждены документами:

- оформленными согласно законодательству РФ;
- оформленными согласно обычаям делового оборота, принятым в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы;
- косвенно подтверждающими осуществленные расходы (например, таможенная декларация, приказ о командировке, проездные документы, отчет о выполненной работе в соответствии с договором).

Следует иметь в виду, что любые затраты, произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, признаются расходами.

По характеру, а также условиям осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы подразделяют на:

- расходы, связанные с производством и реализацией,
- внереализационные расходы.

Статья 253 НК РФ содержит перечень **расходов, связанных с производством и реализацией**:

— расходы, связанные с производством, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и продажей товаров (работ, услуг, имущественных прав);

— расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техобслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;

— расходы на освоение природных ресурсов;

— расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР);

— расходы на обязательное и добровольное страхование;

— иные расходы, непосредственно связанные с производством и реализацией.

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), по экономическому содержанию подразделяются на следующие *элементы*:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) начисленная амортизация;
- 4) прочие расходы.

Одним из важнейших элементов расходов являются *материальные расходы*. К таким расходам в соответствии со ст. 254 НК РФ относятся затраты налогоплательщика на приобретение:

- сырья и материалов, используемых в производстве;
- материалов, используемых для упаковки и иной подготовки товаров;
- инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом;
- комплектующих изделий и полуфабрикатов;
- топлива, воды, энергии, используемых на технологические цели;

— работ и услуг производственного характера.

Определяя размер материальных расходов при списании сырья и материалов в производство, можно применять один из следующих методов:

— по стоимости единицы запасов;

— по средней стоимости;

— по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Выбранный метод закрепляется в принятой организацией учетной политике для целей налогообложения.

Второй элемент расходов — *расходы на оплату труда*. Состав таких расходов определен ст. 255 НК РФ и включает в себя любые начисления работникам как в денежной, так и в натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми контрактами и коллективными договорами.

Третий элемент расходов — *сумма начисленной амортизации*, регулируется ст. 256-259 НК РФ.

Амортизация — это денежное выражение части основных фондов, переносимой на себестоимость в течение отчетного периода. Она предназначена для формирования средств, необходимых для полного восстановления основных фондов по окончании периода их эксплуатации.

Амортизируемым имуществом в соответствии со ст. 256 НК РФ считается такое имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, применяются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. р.

Амортизируемое имущество делится на амортизационные группы в зависимости от срока его полезного использования. Таким образом, выделяют 10 групп:

1. от 1 года до 2 лет включительно;

2. более 2 лет до 3 лет включительно;

3. более 3 лет до 5 лет включительно; 4. более 5 лет до 7 лет включительно;
5. более 7 лет до 10 лет включительно;
6. более 10 лет до 15 лет включительно;
7. более 15 лет до 20 лет включительно;
8. более 20 лет до 25 лет включительно;
9. более 25 лет до 30 лет включительно;
10. более 30 лет.

Возможен выбор налогоплательщиком одного из *методов* начисления амортизации, указанных в ст. 259 НК РФ:

- 1) линейного;
- 2) нелинейного.

Налогоплательщик самостоятельно определяет метод начисления амортизации применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и закрепляет в учетной политике предприятия для целей налогообложения. Однако для зданий, сооружений, передаточных устройств, НМА, относящихся к 8—10 амортизационным группам, амортизация может начисляться только линейным методом. Метод начисления амортизации можно изменить с начала очередного налогового периода, но следует помнить, что налогоплательщик вправе перейти с нелинейного на линейный метод один раз в пять лет.

Расчет амортизации при *линейном методе* производится от суммы первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемого объекта по расчетной норме амортизации:

$$K = \frac{1}{n} \cdot 100,$$

где К — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

п — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах

При *нелинейном методе* сумма амортизации определяется отдельно по каждой амортизационной группе как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы на начало месяца и нормы амортизации по формуле:

$$A = B \cdot \frac{k}{100},$$

где А — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

В — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

к — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Суммарный баланс по каждой амортизационной группе определяется как суммарная стоимость всех объектов, отнесенных к данной амортизационной группе, и ежемесячно уменьшается на сумму начисленной амортизации по этой группе.

Нормы амортизации в целях применения нелинейного метода зависят от амортизационной группы:

Амортизационная группа	Норма амортизации, % в мес.
1	14,3
2	8,8
3	5,6
4	3,8
5	2,7
6	1,8
7	1,3
8	1,0
9	0,8
10	0,7

Статьей 259.3 НК РФ также предусмотрена возможность применения в отдельных случаях к основной норме амортизации повышающих (понижающих) коэффициентов.

В процессе управления затратами особое внимание требует четвертый элемент — *прочие расходы*, в состав которого в соответствии со ст. 264 НК РФ включаются:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в фонды;
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- суммы комиссионных сборов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

- расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;
- расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- расходы в виде арендных и лизинговых платежей;
- расходы на содержание служебного транспорта;
- расходы на командировки;
- расходы на юридические и информационные, консультационные услуги;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на услуги связи и т.д.

В состав **внереализационных расходов** включаются те обоснованные затраты на осуществление деятельности, которые непосредственно не связаны с производством и реализацией. Полный перечень таких расходов содержится в ст. 265 НК РФ. К ним относятся, например, следующие расходы:

- на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества;
- в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам;
- на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг;
- в виде отрицательной курсовой разницы;
- расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание НМА;
- иные обоснованные расходы.

2. Бухгалтерская сторона управления затратами (Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99))

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, устанавливает ПБУ 10/99 «Расходы организаций».

Под **расходами** организации понимается уменьшение экономических выгод вследствие выбытия активов (денежных средств или иного имущества) и (или) появления обязательств, приводящее к снижению капитала этой организации (кроме уменьшения вкладов по решению участников или собственников имущества).

По характеру, условиям осуществления и направлений деятельности расходы организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

К **расходам по обычным видам деятельности** относятся расходы, связанные:

- с изготовлением и продажей продукции;
- приобретением и продажей товаров;
- с выполнением работ, оказанием услуг;
- предоставлением за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, если это уставный вид деятельности организации;
- предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если это уставный вид деятельности организации;
- участием в уставных капиталах других организаций, если это уставный вид деятельности организации.

Формируя расходы по обычным видам деятельности, важно обеспечить их группировку по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

На основе расходов по обычным видам деятельности формируется себестоимость продукции (работ, услуг). Механизм перехода расходов к себестоимости единицы продукции (работ, услуг) изложен в п. 9 ПБУ 10/99.

Кроме того, для управленческих целей в бухгалтерском учете организуют учет расходов по статьям затрат, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме инвалюты), товаров, продукции;
- расходы, связанные с предоставлением во временное пользование за плату активов организации;
- расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредиты, займы);
- отчисления в оценочные резервы (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.);
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- сумма уценки активов;
- курсовые разницы;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на проведение спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие.

В бухгалтерском учете расходы признаются при следующих условиях:

1. Расход осуществляется в соответствии с определенным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
2. Сумму расхода можно определить;
3. Есть уверенность в том, что вследствие конкретной операции случится снижение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, произведенных организацией, не выполнено хотя бы одно из трех условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Начисление амортизации в целях бухгалтерского учета существенно отличается от начисления в целях налогообложения.

В соответствии с ПБУ 10/99 амортизация признается в качестве расхода, исходя из величины амортизационных отчислений, которая определяется на базе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых способов начисления амортизации.

Способы начисления амортизации в бухгалтерском учете определены в ПБУ 6/01 «Учет основных средств»:

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка;
- 3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов начисления амортизации по группе однородных объектов применяется весь срок полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется в зависимости от выбранного способа:

при линейном способе — отталкиваясь от первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости объекта и нормы амортизации, определенной в зависимости от срока полезного использования этого объекта;

при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, определенной в зависимости от срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости объекта и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — амортизационные отчисления рассчитывают исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и планируемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования этого объекта.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

Выбор метода амортизации производится предприятием самостоятельно в соответствии с действующей нормативной базой и фиксируется в его учетной политике.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под расходами предприятия в соответствии с гл. 25 НК РФ?
2. Какое определение дается расходам в ПБУ 10/99?
3. На какие группы подразделяются расходы в соответствии с НК РФ?
4. Как классифицируются расходы в соответствии с ПБУ 10/99?
5. Какие элементы расходов выделены в НК РФ и в ПБУ 10/99?
6. Как начисляется амортизация в соответствии с НК РФ?
7. Какими способами начисляется амортизация в бухгалтерском учете?
8. К какой группе расходов будут отнесены расходы по оплате процентов за пользование заемными средствами в налоговом и бухгалтерском учете?
9. Какие расходы относятся к внереализационным в соответствии с НК РФ?
10. К какому элементу расходов следует отнести отчисления на социальные нужды в соответствии с гл 25 НК РФ?

ТЕМА 3. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ЧАСТЬ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

- 1. Понятие управленческого учета, его роль в системе управления затратами*
 - 2. Взаимодействие управленческого и финансового учета*
-

1. Понятие управленческого учета, его роль в системе управления затратами

Основой принятия и реализации управленческих решений является информация о всех аспектах деятельности предприятия. Такую информацию формирует система бухгалтерского учета, включающая в себя финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутри предприятия руководством и работниками, передается внешним пользователям (инвесторам, кредиторам, поставщикам, налоговым, статистическим органам и т.д.).

В системе **управленческого учета** формируется внутренняя информация о деятельности предприятия. В нем отражается информация о затратах на производство и реализацию продукции по подразделениям, видам продукции, статьям затрат, центрам ответственности и сегментам деятельности.

Управленческий учет необходим для того, чтобы:

- предоставлять необходимую информацию администрации для управления хозяйственной деятельностью и принятия решений на перспективу;
- исчислить фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) и отклонения от установленных норм, стандартов и смет;
- определить финансовый результат по реализованной продукции (работам, услугам).

Основное значение управленческого учета для управления затратами состоит в том, что формируемые в нем данные используются при анализе затрат и финансовых результатов и принятии хозяйственных решений.

Важнейшие задачи управленческого учета состоят в следующем:

- учесть наличие и движение материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предоставить информацию по ним менеджерам;
- учесть затраты, доходы и отклонения по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и иным позициям;
- исчислить различные показатели фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и их отклонения от нормативных и плановых показателей;
- определить финансовые результаты деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, проданным изделиям (работам, услугам) и иным позициям;
- контролировать и анализировать финансово-хозяйственную деятельность организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- планировать финансово-хозяйственную деятельность организации, ее структурных подразделений и центров ответственности;
- прогнозировать и оценивать прогноз, т.е. предоставлять заключение о влиянии ожидаемых в будущем событий, основываясь на анализе прошлых событий и их количественной оценке для целей планирования;
- составить управленческую отчетность и представить ее управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу.

Основные **функции управленческого учета** в системе управления затратами на предприятии:

1. Регистрация затрат по видам и местам возникновения;
2. Систематизация затрат;
3. Оценка затрат по видам деятельности, по реализуемым товарам;
4. Управление стоимостью;
5. Обеспечение экономического обоснования ценовой политики;
6. Определение оптимального объема деятельности, его структуры, технологии и т.д.;
7. Анализ затрат, исследование их структуры, динамики, установление причинно-следственных связей;
8. Подготовка информации для принятия управленческих решений.

Пользователи информации, формируемой в системе управленческого учета:

1) высшее руководство вырабатывает стратегические цели управления предприятием, получает отчеты о достижении поставленных целей, отражающие фактические результаты деятельности организации в целом и в разрезе структурных подразделений за прошедший период или на определенный момент времени; анализирует внешние и внутренние факторы, влияющие на последствия выполнения долгосрочных целей развития предприятия, а также плановые и прогнозные показатели деятельности на предстоящий период;

2) руководство структурных подразделений всех уровней разрабатывает оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития предприятия, получает управленческие отчеты, включающие в себя основные показатели деятельности подразделений на определенный момент времени, и результаты их аналитической обработки; информацию планового и прогнозируемого характера;

3) специалисты структурных подразделений, отвечающих за формирование и осуществление долгосрочных целей развития предприятия. В пределах своих полномочий получают информацию о деятельности предприятия, его подразделений, прогнозы внутренних и внешних факторов, влияющих на финансовые результаты деятельности предприятия.

2. Взаимодействие управленческого и финансового учета

Есть определенное **сходство** некоторых элементов финансового и управленческого учета:

- обе системы рассматривают одни и те же хозяйственные операции;
- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в управленческом учете, производят балансовую оценку произведенных на предприятии активов в финансовом учете;
- общеустановленные принципы финансового учета функционируют и в управленческом учете. Например, администрация в своей деятельности не может опираться на исключительно непроверяемые, субъективные оценки и мнения;
- оперативная информация находит применение не только в управленческом учете, но и при составлении финансовых документов. Таким образом, чтобы избежать

дублирования, сбор первичной информации осуществляется с учетом интересов и финансового, и управленческого учета;

— информация управленческого и финансового учета используется для принятия решений.

Наряду с этим имеются принципиальные **отличия управленческого учета от финансового**:

1. *Обязательность ведения учета.* Законодательство РФ предусматривает обязательное ведение финансового учета. Решение о необходимости ведения управленческого учета принимает руководитель предприятия.

2. *Цели ведения учета.* Финансовый учет ведется с целью составления финансовой отчетности для внешних пользователей. Управленческий учет должен обеспечить сбор и обработку информации для целей планирования, управления и контроля.

3. *Пользователи информации.* Пользователями информации финансового учета являются внешние пользователи (вышестоящие организации, кредиторы, акционеры, покупатели, поставщики), а также администрация самого предприятия. Информация управленческого учета формируется для внутренних пользователей, т.е. менеджеров, других работников предприятия, занимающихся сбором, измерением, анализом информации, планированием деятельности предприятия и отдельных его подразделений, видов продукции.

4. *Методы ведения учета.* Центральными элементами метода финансового учета считаются счета и двойная запись, документация и инвентаризация. Управленческий учет не всегда использует эти приемы, чаще применяются методы количественных оценок.

5. *Принципы учета.* Финансовый учет опирается на общепринятые принципы бухгалтерского учета, регулирующие запись, оценку и передачу финансовой информации, т.е. он в некоторой степени централизован. Управленческий учет никак не регламентирован государством, так как служит лишь интересам предприятия. Его общие принципы сводятся к тому, чтобы максимально обеспечить руководство необходимой информацией. Он больше опирается на логику и опыт или на общую приемлемость, а потому можно говорить о децентрализации управленческого учета.

6. Используемые измерители. Финансовый учет использует трудовые, натуральные измерители, но основным является — денежный. В управленческом учете более широко используются натуральные, условно-натуральные и трудовые показатели, а также специфические стоимостные показатели (например, «будущий рубль»).

7. Группировка затрат. В финансовом учете обычно применяется группировка затрат по экономическим элементам. В управленческом учете затраты чаще систематизируются по носителям затрат в разрезе калькуляционных статей.

8. Основной объект учета. В финансовом учете хозяйственная деятельность предприятия рассматривается как единое целое. В управленческом учете основное внимание обращено на структурные подразделения, центры ответственности и т.д.

9. Периодичность составления отчетности. В финансовом учете периодичность составления отчетности устанавливается законодательно. Финансовый отчет составляется предприятием по итогам года, возможно составление менее детального отчета — за квартал. В управленческом учете отчеты составляются по мере возникновения необходимости: ежемесячно, еженедельно, ежедневно, а иногда и немедленно. Срок представления таких отчетов устанавливается непосредственно руководством.

10. Степень точности информации. Данные финансового учета достаточно точны и документально подтверждены. Информация управленческого учета во многом имеет расчетный характер, при этом допускаются приблизительные и примерные оценки.

11. Степень открытости информации. Финансовая отчетность не является коммерческой тайной, она открыта, публична и в некоторых случаях заверяется независимыми аудиторами. Информация управленческого учета составляет коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации.

12. Привязка во времени. В финансовом учете отражается информация об уже свершившихся хозяйственных фактах и операциях. В управленческом учете также находит отражение информация о предстоящих хозяйственных фактах и операциях. Поэтому часто говорят, что цель финансового учета — показать, «как это было», а управленческого — «как это должно быть».

13. Базисная структура. Финансовый учет строится на известном капитальном уравнении:

$$\text{Актив} = \text{Собственный капитал} + \text{Внешние обязательства}.$$

Управленческий учет не имеет единого сходного равенства. Его структура определена тремя доминирующими видами объектов: доходы, издержки, активы.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое управленческий учет, для каких целей он служит?
2. Перечислите основные задачи управленческого учета.
3. Какова роль управленческого учета в управлении затратами предприятия?
4. Какие функции выполняет управленческий учет на предприятии?
5. В чем заключается взаимодействие управленческого и финансового учета?
6. Перечислите принципиальные отличия управленческого учета от финансового.
7. Представляют ли данные управленческого учета коммерческую тайну?
8. Кто является пользователем информации управленческого учета?
9. Понятия управленческий и производственный учет тождественны?
10. Какие измерители применяются в системе управленческого учета?

ТЕМА 4. КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ И ЗАТРАТ

- 1. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции*
 - 2. Классификация затрат для принятия решений*
 - 3. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования*
-

1. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

Чтобы исчислить себестоимость продукции, затраты классифицируют на виды по ряду признаков.

По отношению к себестоимости продукции затраты подразделяют на:

1) *включаемые в себестоимость продукции* — это стоимость незавершенного производства на начало периода и затраты отчетного периода, непосредственно относящиеся к выпущенной продукции;

2) *не включаемые в себестоимость продукции* — это стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, а также затраты, которые непосредственно не относятся к производству выпущенной продукции.

По экономическому содержанию расходы классифицируют по элементам затрат и по калькуляционным статьям.

Элементы затрат (в соответствии с ПБУ 10/99):

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

Эта группировка едина и обязательна для предприятий всех отраслей экономики. Она показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение разных элементов затрат в общей сумме расходов.

Следует иметь в виду, что под экономическим элементом расходов понимают однородный вид расходов, который невозможно разложить на составные части.

Статьи калькуляции — это установленная предприятием совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Возможная группировка расходов по статьям калькуляции включает:

1. Сырье и материалы
2. Возвратные отходы (вычитаются)
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций
4. Топливо и энергия на технологические цели
5. Затраты на оплату труда
6. Отчисления на социальные нужды
7. Расходы на подготовку и освоение производства
8. Общепроизводственные расходы
9. Общехозяйственные расходы
10. Потери от брака
11. Прочие производственные расходы
12. Расходы на продажу

Итогом калькулирования статей 1—6 является технологическая себестоимость, статей 1—8 — цеховая себестоимость, статей 1—11 — производственная себестоимость продукции, статей 1—12 — полная себестоимость проданной продукции.

По экономической роли в процессе производства затраты делят на:

1) *основные* — это те затраты, которые непосредственно связаны с технологическим процессом производства: сырье, материалы, топливо, энергия, заработная плата и прочие;

2) *накладные* расходы образуются в связи с управлением, организацией, технологической подготовкой и обслуживанием производства. Они складываются из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По составу (или однородности) экономических элементов в статьях калькуляций расходы подразделяются на:

1) *одноэлементные расходы* — это расходы, состоящие из одного элемента (амортизация; заработная плата и т.д.);

2) *комплексные* — это расходы, которые состоят из нескольких элементов. В качестве примера можно привести общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в составе которых — зарплата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

По способу включения в себестоимость продукции выделяют:

1) *прямые* затраты. Они связаны с производством конкретного вида продукции, их можно прямо и непосредственно отнести на его себестоимость: расходы на сырье, основные материалы, на зарплату производственных рабочих, амортизацию активной части основных средств и пр.;

2) *косвенные* затраты. Они связаны с производством нескольких видов продукции, а потому не могут быть отнесены прямо на себестоимость конкретных видов продукции, в связи с чем распределяются косвенно (т.е. условно). К ним относят:

— *общепроизводственные расходы* — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством (например, заработная плата аппарата управления производственными подразделениями, амортизация зданий цехов). В бухгалтерском учете информация о таких расходах собирается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

— *общехозяйственные расходы* осуществляются с целью управления производством (например, административно-управленческие расходы, амортизация административных зданий). Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и находят отражение на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По периодичности возникновения затраты подразделяются на:

1) *текущие* — имеют частую периодичность (менее месяца). Например, это расход сырья и материалов;

2) *единовременные* — это однократные или периодически производимые расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени. Это расходы на

подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с запуском новых производств и др.

По **участию в процессе производства** различают:

- 1) **производственные затраты** непосредственно связаны с производством продукции (работ, услуг) и включаются в их себестоимость. Это материальные затраты, расходы на оплату труда, потери от брака, общепроизводственные расходы;
- 2) **непроизводственные затраты** непосредственно не связаны с производством продукции (работ, услуг) и не включаются в производственную себестоимость продукции. Это расходы на продажу.

По **целесообразности расходования (эффективности)** различают:

- 1) **производительные** — это затраты на производство продукции определенного качества при рациональной технологии и организации производства;
- 2) **непроизводительные** расходы появляются вследствие изъянов в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Поскольку производительные расходы планируются, то их еще называют планируемыми. Соответственно, непроизводительные расходы практически не планируются, потому их относят к непланируемым.

В зависимости от **возможности нормирования** затраты подразделяются на:

- 1) **нормируемые**, которые поддаются нормированию и включаются в нормативную базу предприятия (например, материальные затраты);
- 2) **ненормируемые**, по которым нормы не устанавливаются (например, потери от простоев).

В целях налогообложения Налоговым кодексом РФ также предусмотрено подразделение затрат на нормируемые и ненормируемые. К нормируемым расходам для целей налогообложения относятся, например, расходы на добровольное страхование работников; представительские расходы; расходы на рекламу и пр. Их включают в себестоимость продукции, учитываемой для налогообложения прибыли, в пределах учрежденных норм и нормативов.

В зависимости от **временного периода осуществления** выделяют:

- 1) *затраты предыдущих периодов* представлены в незавершенном производстве. При определении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляются затраты отчетного периода и из полученной величины отнимают стоимость незавершенного производства на конец месяца;
- 2) *затраты отчетного периода* — это расходы, произведенные в отчетном периоде. Их основная часть включается в себестоимость продукции;
- 3) *расходы будущих периодов* — это затраты, осуществленные в отчетном периоде, но относящиеся к последующим отчетным периодам.

С учетом **отношения к объему производства продукции** затраты подразделяются на:

- 1) *переменные*. К ним относят затраты, величина которых трансформируется пропорционально изменению объема производства продукции (сырье и основные материалы, топливо и энергия на технологические нужды, затраты на оплату труда производственных рабочих и пр.);
- 2) *условно-переменные*. Такие затраты зависят от объема производства, причем эта зависимость не прямо пропорциональная. Часть этих затрат меняется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной (общепроизводственные расходы, расходы на продажу и пр.);
- 3) *постоянные*. Их размер практически не зависит от трансформации объема производства продукции (амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, зарплата управленческого персонала, арендные платежи и пр.).

Переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно классифицировать на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные. **Пропорциональные** имеют место тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная зарплата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда). **Прогрессивные** растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, зарплата производственных рабочих при сдельно-прогрессивной системе).

Дегрессивные растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы). **Регрессивные** сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

Рассмотренные выше виды затрат отражены на рисунке 1.

Рисунок 1 — Виды переменных затрат

Чтобы описать поведение затрат, используется коэффициент реагирования затрат, введенный немецким ученым *К. Меллеровичем*:

$$K_{pz} = \frac{\text{Процент изменения затрат}}{\text{Процент изменения объема}}$$

Коэффициент реагирования пропорциональных затрат равен 1, постоянных затрат равен 0 (так как они не зависят от объема производства или продаж), дегрессивных затрат — находится в пределах от 0 до 1 (относительный рост затрат меньше, чем относительное увеличение объема производства или продаж), прогрессивных затрат — больше 1 (относительное увеличение затрат больше, чем увеличение объема производства или реализации).

Постоянные затраты подразделяют на **полезные** и **бесполезные** («холостые»):

$$З_{\text{пост}} = З_{\text{полезн}} + З_{\text{бесполезн}}$$

Бесполезные затраты возникают вследствие использования производственного фактора не на полную мощность, кроме того, может быть связано с неделимостью производственного фактора (например, средства труда или рабочей силы).

Такая классификация актуальна при анализе загрузки дорогостоящего оборудования, ведь при его неполном использовании все равно начисляется амортизация, уплачиваются проценты на вложенный капитал, которые в этом случае лишь частично являются полезными.

Обозначив оптимальное использование мощности оборудования (выпуск продукции в натуральных единицах) $M_{\text{опт}}$, а его плановый уровень использования — $M_{\text{план}}$, полезные и холостые затраты можно определить:

$$Z_{\text{полезн}} = M_{\text{план}} \cdot Z_{\text{пост}} / M_{\text{опт}},$$

или

$$Z_{\text{полезн}} = M_{\text{план}} \cdot \text{ПИМ},$$

где ПИМ — процент использования мощности, равный $M_{\text{план}} / M_{\text{опт}}$

$$Z_{\text{бесполезн}} = (M_{\text{опт}} - M_{\text{план}}) \cdot Z_{\text{пост}} / M_{\text{опт}}$$

В данном случае бесполезные затраты являются прямыми убытками предприятия. Связь полезных и бесполезных затрат показана на рисунке 2.

Рисунок 2 — Полезные и бесполезные затраты

Особое значение на практике эта классификация имеет тогда, когда имеется некоторая делимость факторов, определяющих постоянство затрат. Например, если оборудование состоит из четырех одинаковых агрегатов, то при сокращении производства более чем на 25% один из агрегатов можно продать или же сдать в аренду, таким образом избавившись от бесполезных затрат.

2. Классификация затрат для принятия управленческих решений

Актуальным для управленческой деятельности является принятие решений, в процессе которого формируется тактика и стратегия развития предприятия. Для этого затраты предприятия классифицируют на явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные.

Явные затраты представляют собой предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие в процессе осуществления производственно-коммерческой деятельности.

Альтернативными (или вмененными) затратами являются такие затраты, которые обусловлены отказом от одного товара в пользу другого. Они характеризуют упущенную выгоду, поскольку выбор одного действия исключает появление другого. Альтернативные затраты имеют место при ограниченности ресурсов. Если ресурсы не ограничены, то вмененные издержки равны нулю. В экономической литературе альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

По специфике принимаемых решений затраты классифицируют на:

1) *релевантные* — это затраты, имеющие существенное значение при принятии конкретного решения. Релевантными принято называть затраты, различающиеся в зависимости от выбранного варианта решения. В качестве примера таких затрат можно привести переменные затраты на единицу продукции, т.е. затраты, которые возникают при производстве каждой дополнительной единицы продукции. Применяются, например, при анализе нескольких вариантов конструкции продукта, сопоставлении рентабельности нескольких видов продукции;

2) *нерелевантные* — это затраты, не принимаемые в расчет при принятии решения.

Существенное влияние на итоги принимаемых решений оказывает подразделение затрат на:

1) *эффективные* — это производительные затраты, в результате которых получают доходы от продажи тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты;

2) *неэффективные* — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, поскольку продукт не будет произведен. Это потери от брака, простоев, недостачи и порчи товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и др. Выделение неэффективных затрат связано с необходимостью недопущения проникновения потерь в планирование и нормирование.

3. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования

В **контрольных целях** затраты классифицируют на:

- 1) *регулируемые* — это такие расходы, размер которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления;
- 2) *нерегулируемые* — не находятся в зависимости от решений менеджера (как правило, низших уровней управления).

Такое деление расходов имеет смысл при установлении ответственности каждого менеджера и исполнителя за уровень расходов.

В зависимости от **возможности осуществления контроля** за затратами их классифицируют на:

- 1) *контролируемые* — поддаются контролю со стороны работников предприятия;
- 2) *неконтролируемые* — не могут контролироваться работниками предприятия (например, рост цен на сырье и материалы, изменение ставок налогов и пр.).

Система контроля за затратами предусматривает их подразделение на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление таких отклонений способствует принятию менеджерами своевременных решений по управлению затратами.

Вопросы для самоконтроля

1. Какова роль классификации затрат в управлении ими?
2. Что представляют собой статьи калькуляции и элементы затрат?
3. Как классифицируют затраты по роли в процессе производства?
4. Что представляют собой комплексные расходы?
5. Какие затраты выделяют по способу включения их в себестоимость продукции?
6. Что представляют собой нормируемые затраты?
7. Как классифицируются затраты предприятия по отношению к объему производства продукции?
8. На какие группы подразделяются переменные затраты?
9. Как классифицируются постоянные затраты?
10. Что представляют собой альтернативные затраты?
11. Какие виды затрат можно выделить в зависимости от их влияния на результаты принимаемых решений?
12. Что собой представляют регулируемые и нерегулируемые затраты?
13. Как подразделяются затраты по возможности осуществления контроля?
14. Что собой представляют общепроизводственные и общехозяйственные расходы?
15. Как называются затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам?

ТЕМА 5. СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

1. Себестоимость продукции (работ, услуг) как экономическая категория
 2. Виды и формы себестоимости продукции (работ, услуг)
-

1. Себестоимость продукции (работ, услуг) как экономическая категория

Себестоимость продукции является одним из важнейших качественных показателей деятельности предприятия. От величины себестоимости зависят финансовые результаты деятельности, финансовое состояние предприятия, темпы расширения производства.

Себестоимость продукции (работ, услуг) — это выраженные в денежной форме совокупные затраты всех видов ресурсов: сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и т.д.

Себестоимость продукции определяется рядом экономических **принципов**:

1) *Связь с осуществляемой предпринимательской деятельностью.* В себестоимость продукции (работ, услуг) включают затраты, связанные с процессами производства и продажи. Издержки, которые не связаны с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводительных расходов;

2) *Разделение текущих и единовременных затрат.* К текущим затратам относятся те расходы производственных ресурсов, которые потребляются в одном хозяйственном цикле, они сразу в полной сумме включаются в себестоимость продукции. К единовременным затратам относят расходы на внеоборотные активы, применяемые в нескольких циклах производства, стоимость которых включается в текущие затраты путем начисления амортизации;

3) *Временная определенность фактов хозяйственной деятельности.* Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место вне зависимости от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

4) *Имущественная обособленность предприятия.* Имущество и обязательства предприятия учитываются обособленно от имущества и обязательств его собственников, а также других юридических и физических лиц.

Себестоимость как экономическая категория является:

- основой для учета и контроля за уровнем затрат на выпуск и продажу продукции;
- базой для формирования оптовой цены на продукцию предприятия, а также определения прибыли и рентабельности;
- элементом экономического обоснования управленческих и инвестиционных решений;
- показателем, отражающим эффективность использования всех видов ресурсов, новой техники и технологии, совершенствования системы организации и управления производством.

2. Виды и формы себестоимости продукции (работ, услуг)

В зависимости *от состава затрат, включаемых в себестоимость* продукции, можно выделить следующие ее виды:

- *цеховая себестоимость* — содержит прямые затраты цеха, связанные с производством продукции и общепроизводственные расходы;
- *производственная себестоимость* — включает цеховую себестоимость и общехозяйственные расходы; подтверждает затраты предприятия, связанные с выпуском продукции;
- *полная себестоимость* — это производственная себестоимость, увеличенная на величину коммерческих расходов, т.е. это все затраты предприятия на производство и продажу продукции.

Помимо этого, выделяют индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. *Индивидуальная себестоимость* характеризует затраты конкретного предприятия по выпуску продукции, рассчитывается на основе отдельной калькуляции конкретного вида продукции. *Среднеотраслевая* — характеризует средние по отрасли затраты на произ-

водство подобного изделия, определяется с использованием формулы средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли.

По степени готовности продукции и ее реализации выделяют:

— **себестоимость валовой продукции** — рассчитывается корректировкой суммы затрат на производство на установленный объем произведенной продукции;

— **себестоимость товарной продукции** — рассчитывается посредством корректировки валовой продукции на изменение остатков незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства;

— **себестоимость проданной продукции** — находится посредством корректировки себестоимости товарной продукции на изменение остатков продукции на складе на начало и конец отчетного периода.

Классификация по **количеству продукции** предусматривает подразделение на:

— себестоимость единицы продукции;

— себестоимость всего объема выпущенной продукции.

По **полноте включения текущих расходов** в себестоимость объекта калькулирования различают:

— полную фактическую себестоимость;

— сокращенную (усеченную) себестоимость — это себестоимость, учитываемая только в части переменных затрат (по методу «директ-костинг»).

Существуют также **формы** себестоимости, которые может принимать каждый из ее видов:

1. **Плановая себестоимость.** Обуславливает деятельность предприятия на установленный плановый период. Ее основой являются усредненные нормы расхода различных видов ресурсов. Плановая себестоимость считается максимально допустимой величиной затрат предприятия на производство продукции, предусмотренной планом на будущий период. Отклонение от плановой себестоимости в большую сторону нежелательно для всякого предприятия.

2. **Нормативная себестоимость.** Определяется на основании текущих норм расхода материальных и трудовых ресурсов столько же раз в год, сколько происходит изменение данных норм и нормативов. Нормативная себестоимость рассчитывается на

предприятиях, применяющих нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

3. *Фактическая (отчетная) себестоимость.* Свидетельствует о размере реально затраченных средств на выпуск продукции и степени выполнения плана за отчетный период. Отклонение отчетной себестоимости от плановой обусловлено неудовлетворительной работой самого предприятия (например, реальные потери от простоев, брака и недостачи товарно-материальных ценностей), или причинами, не зависящими от деятельности предприятия (например, рост цен на сырье и материалы, тарифов на энергоносители, норм амортизационных отчислений, отчислений во внебюджетные фонды и пр.).

Вопросы для самоконтроля

- 1. Что понимается под себестоимостью продукции?*
- 2. На основе каких принципов определяется себестоимость продукции?*
- 3. Что понимается под структурой себестоимости? Каковы ее основные элементы?*
- 4. Какое влияние себестоимость оказывает на прибыль предприятия?*
- 5. Какова роль себестоимости продукции как экономической категории?*
- 6. На какие виды подразделяется себестоимость в зависимости от состава затрат, включаемых в нее?*
- 7. Что представляет собой среднеотраслевая себестоимость?*
- 8. Какие виды себестоимости различают в зависимости от степени готовности продукции и ее реализации?*
- 9. По какому методу формируется сокращенная себестоимость?*
- 10. Раскройте сущность каждой формы себестоимости.*

ТЕМА 6. КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством
 2. Объекты и методы калькулирования себестоимости продукции
 3. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции
 4. Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции
 5. Попеределный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
 6. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
 7. Калькулирование себестоимости продукции при комплексном использовании сырья
-

1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

Центральной задачей управления затратами является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькулирование — это научно обоснованное исчисление себестоимости продукции (работ, услуг).

В процессе калькулирования возможно исчисление себестоимости:

- всего выпуска продукции (работ, услуг);
- некоторых видов продукции (работ, услуг) основного, вспомогательного и обслуживающих производств и хозяйств;
- полуфабрикатов, применяемых для последующей переработки и продажи;
- продукции (работ, услуг) отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Задачи калькулирования себестоимости продукции состоят в следующем:

- 1) достоверно исчислять фактическую себестоимость единицы отдельных видов продукции;
- 2) контролировать затраты, соблюдение установленных норм и нормативов затрат;
- 3) определять рентабельность продукции и факторы, влияющие на ее уровень;

4) оценивать эффективность работы предприятия, его подразделений при соотношении затрат и результатов;

5) обеспечить формирование информации для поиска резервов снижения себестоимости.

Учет производственных издержек (производственный учет) является предпосылкой калькулирования.

В калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) можно условно выделить три *этапа*:

1. Определение себестоимости всей выпущенной продукции в целом;
2. Исчисление фактической себестоимости по каждому виду продукции;
3. Исчисление себестоимости единицы продукции (выполненной работы или оказанной услуги).

На самом деле процесс калькулирования более сложен и чередуется с процессом учета затрат.

Существовавшие прежде калькуляционные системы преследовали одну цель, состоящую в оценке запасов готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства. Это было нужно для внутрипроизводственных целей, формирования внешней отчетности и исчисления прибыли. Нынешние системы калькулирования себестоимости более сбалансированы, информация содержащаяся в них, способствует не только решению традиционных задач, но и прогнозированию экономических последствий таких ситуаций, как:

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

Помимо этого, калькулирование лежит в основе трансфертного ценообразования. *Трансфертная (внутренняя) цена* используется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия.

Калькулирование себестоимости продукции на любом предприятии организуется в соответствии со следующими *принципами*:

- научно аргументированная группировка затрат;
- нахождение объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- избрание метода распределения косвенных расходов;
- распределение затрат по периодам;
- раздельный учет текущих затрат и капитальных вложений;
- выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В итоге процесса калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) составляются калькуляции.

Цели калькулирования определяют существование плановой, сметной, фактической и нормативной калькуляции. Все они отображают расходы на производство и продажу единицы определенного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на освоенную продукцию, предусмотренную производственной программой на плановый период на основании установленных на начало этого периода норм и смет. Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции (работ, услуг) на плановый период (год, квартал). Их составляют, отталкиваясь от прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, загрузки оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

Сметная калькуляция является разновидностью плановой, составляют её при проектировании новых производств и конструировании новых изделий при отсутствии норм расхода, а также на изделия и заказы, которые выполняются в разовом порядке для определения цены, расчетов с заказчиками и иных целей.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает сумму всех затрат на производство и продажу продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета, применяется для контроля за выполнением плановых заданий по уменьшению себестоимости конкретных видов продукции, а также для анализа структуры и динамики себестоимости.

Нормативные калькуляции составляются на основании утвержденных на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе работы при устойчивых ценах на применяемые ресурсы. При инфляции и росте цен на сырье, материалы, топливо текущие нормы затрат в начале года, как правило, ниже средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию; а в конце года, наоборот, выше. В связи с этим нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, ниже плановой, а в конце года — выше.

2. Объекты и методы калькулирования себестоимости продукции

Как указывалось ранее, одной из позиций калькулирования себестоимости является нахождение объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Иногда объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают.

Объекты учета затрат — это места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. На их выбор большое влияние оказывают тип производства, особенности технологических процессов и т.д.

Под **местом возникновения затрат** понимают структурные единицы и подразделения предприятия, в которых совершается первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.д.).

Объектом калькулирования (носителем затрат) считаются виды продукции (работ, услуг) предприятия, которые предназначены для сбыта на рынке. Объектом калькулирования может быть готовая продукция, оказанная услуга, выполненная работа и т.д.

Для каждого объекта калькулирования необходимо правильно подобрать **калькуляционную единицу**, которая представляет собой измеритель объекта калькулирования. Выбор калькуляционной единицы обусловлен особенностями производства и выпускаемой продукции.

Существуют следующие калькуляционные единицы:

- *натуральные* (штуки, тонны, метры и т.д.);
- *условно-натуральные*, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, 100 пар обуви определенного типа и т.д.);

— *стоимостные* (затраты на 1 р. проданной продукции, на 1 000 р. стоимости запчастей и т.д.);

— *трудовые* (нормочас, нормосмена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. Например, на предприятии перерабатывающей промышленности учетной единицей может быть 1 кг продукции, а калькуляционной единицей — 1 т или 1ц. Применение таких укрупненных калькуляционных единиц значительно упрощает составление плановых или отчетных калькуляций.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется посредством различных методов.

Под **методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, которые обеспечивают определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение затрат на единицу продукции.

Применяются разные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости единицы продукции. Выбор конкретного метода зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, ассортимента производимой продукции.

По *полноте учета затрат* выделяют:

1. Калькулирование полной себестоимости (абсорбшен-костинг);
2. Калькулирование сокращенной себестоимости (директ-костинг).

По *объекту учета затрат* выделяют:

1. Попроцессный метод;
2. Попередельный метод;
3. Позаказный метод;
4. Пооперационный метод;
5. Поиздельный метод.

По *оперативности учета и калькулирования затрат* выделяют:

1. Фактическое калькулирование;
2. Нормативный учет (стандарт-кост, учет по центрам ответственности).

По *способу расчета* можно выделить:

1. Метод прямого счета (удельных издержек);
2. Нормативный (эквивалентный) метод;
3. Расчетно-аналитический метод;
4. Параметрический метод;
5. Метод исключения затрат;
6. Коэффициентный метод;
7. Комбинированный метод.

На промышленных предприятиях РФ применяют, в основном, нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

3. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод, как правило, используют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Его суть: отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам, установленными нормативными калькуляциями; обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; учитываются изменения, вносимые в текущие нормы, затраты в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции рассчитывается путем алгебраического сложения суммы затрат по текущим нормам, отклонений от норм и изменений норм:

$$З_{\text{ф}} = З_{\text{н}} \pm О \pm И,$$

где $З_{\text{ф}}$ — фактическая себестоимость продукции (затраты фактические);

$З_{\text{н}}$ — затраты нормативные;

$О$ — величина отклонений от норм;

$И$ — величина изменений норм.

Новые нормы обычно вводятся с начала месяца, но возможно и их введение и в течение месяца.

Причинами изменений норм могут быть:

1. Внедрение прогрессивной технологии, механизации и автоматизации производства;
2. Совершенствование использования предметов труда (например, изменение рецептуры и раскроя материалов, замена материалов, использование отходов);
3. Улучшение планирования, организации производства и управления (например, улучшение материально-технического снабжения, кооперирование с другими предприятиями и пр.).

Отклонения от норм представляет собой выявленную разницу между фактическими и нормативными затратами.

Отклонения по содержанию подразделяют на:

- отрицательные (перерасход) — возникают в случае нарушения технологического процесса производства продукции, изъязнов в организации и управлении производством (порча сырья и материалов, брак, сверхурочные работы);
- положительные (экономия) — появляются в результате мероприятий, направленных на повышение эффективности производства (рациональное использование отходов, устранение брака и т.п.).

Фактическая себестоимость продукции может быть установлена двумя способами:

1. Прямым способом. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, и их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическая себестоимость этих видов продукции определяется по приведенной выше формуле.

2. Распределением отклонений от норм. Если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическая себестоимость каждого вида продукции устанавливается распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство конкретных видов продукции.

При использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции требуется разработка нормативных калькуляций на основании норм основных затрат, функционирующих на начало месяца, и квартал-

ных смет расходов по обслуживанию производства и управлению. Предприятия с относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяют редко, благодаря этому плановая себестоимость почти не отличается от нормативной. Таким образом, эти предприятия вместо нормативных калькуляций могут применять плановые.

Отклонения фактических затрат от учрежденных норм по отдельным расходам определяются методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведется, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяются между видами продукции в конце месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции ведется в карточках или особых оборотных ведомостях, которые составляются по отдельным видам или группам продукции.

Таким образом, нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции выполняет две функции:

- 1) обеспечение оперативного контроля за производственными затратами;
- 2) обеспечение точного калькулирования себестоимости продукции.

4. Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяют в производстве уникального или выполняемого по спецзаказу изделия, в единичном и мелкосерийном производстве, в строительстве. Широко используется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

В качестве объекта учета затрат и объекта калькулирования при данном методе выступает отдельный производственный заказ.

Заказом считается изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. Когда изготавливают крупные изделия с длительным процессом производства, заказы выдаются не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Особенность этого метода заключается в индивидуализации учета затрат и расчета себестоимости согласно открытым заказам. Калькуляция полученного продукта составляется после полного окончания работ по заказу, вне зависимости от продолжительности его выполнения. Все затраты числятся как незавершенное производство вплоть до

завершения работ по заказу.

Все затраты, относящиеся к прямым (основные материалы, зарплата основных производственных рабочих с начислениями на нее), учитывают в разрезе применяемых калькуляционных статей по отдельным производственным заказам. Косвенные затраты (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) учитывают по местам их возникновения и включают в себестоимость отдельных заказов соответственно установленной базы (ставки) распределения.

Основные преимущества позаказного метода:

— возможность сопоставления затрат по отдельным заказам и выявления наиболее рентабельных;

— возможность точного определения затрат на конкретный заказ и его цену.

Основные недостатки метода:

— невозможно рассчитать сумму произведенных затрат на определенную дату выполнения заказа;

— неточное распределение косвенных затрат между заказами;

— невозможность проведения инвентаризации незавершенного производства.

Чаще всего применяют следующую схему распределения косвенных затрат:

1. Выбирают объект, на который будут распределяться косвенные затраты (например, продукт, группа продуктов, заказ).

2. Определяют базу распределения данного вида косвенных затрат, т.е. показатель, с применением которого осуществляют распределение затрат (например, затраты на оплату труда, основные материалы, занимаемые производственные площади и т.п.).

3. Рассчитывают коэффициент (ставку) распределения посредством деления суммы распределяемых косвенных затрат на величину избранной базы распределения.

4. Определяют величину косвенных затрат на каждый объект посредством умножения рассчитанной величины (ставки) распределения затрат на соответствующую этому объекту величину базы распределения.

Рассмотренная схема распределения простая, но не всегда увязывается с организацией бизнеса. Тогда используют более сложные методы расчета. Например, общепроизводственные расходы сначала относят на места возникновения (производственные подразделения), а затем — на отдельные заказы.

С целью правильного распределения затрат по продуктам при избрании базы распределения в обязательном порядке соблюдают принцип пропорциональности. Его суть в том, что суммы распределяемых затрат и выбранной базы распределения должны находиться в прямой пропорциональной зависимости друг от друга (т.е. чем больше величина базы распределения, тем больше величина распределяемых затрат). Однако отыскать такую базу для неоднородных косвенных затрат почти невозможно. Чтобы повысить обоснованность распределения для разных видов накладных расходов, используют различные базы распределения. Так, затраты на оплату труда административно-управленческого персонала распределяются соразмерно зарплате основных производственных рабочих; затраты на содержание и ремонт зданий общепроизводственного назначения — пропорционально площади, которую занимает производственное подразделение; расходы на содержание и эксплуатацию оборудования — пропорционально стоимости и времени эксплуатации оборудования; затраты на хранение — соразмерно расходам на материалы; коммерческие расходы — пропорционально выручке от продажи.

5. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Этот метод применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки, называемых переделами. Таким образом, затраты учитываются не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Передел — это комплекс технологических операций, которые завершаются выходом полуфабриката или готовой продукции. Например, для металлургического производства характерны следующие переделы: доменное, сталеплавильное, прокатное.

Различают два варианта попередельного метода:

1. *Бесполуфабрикатный вариант* ограничивается учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерском учете не отражается движение полуфабрикатов от одного передела к другому, а контролируется бухгалтерией с использованием информации оперативного учета о движении полуфабрикатов в натуральном выражении, предоставляемой

цехами. Таким образом, себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, а исчисляется только себестоимость готового продукта;

2. Полуфабрикатный вариант — движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями; себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела, что дает возможность определять себестоимость полуфабрикатов на разных стадиях обработки, тем самым обеспечивая более эффективный контроль над себестоимостью продукции.

Бесполуфабрикатный метод более прост и менее трудоемок. В нем отсутствуют условные расчеты, раскрывающие затраты предшествующих цехов и переделов, а это увеличивает точность калькулирования. К недостаткам можно отнести следующее: во-первых, необходимо проводить инвентаризацию во всех цехах, поскольку затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления вплоть до выпуска готовой продукции; во-вторых, нельзя установить себестоимость полуфабрикатов при их передаче из одного передела в другой.

Достоинством полуфабрикатного метода учета является формирование бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела, а также о возможности учета остатков незавершенного производства в местах его нахождения и контроле движения полуфабрикатов собственного производства.

При производстве продукции сериями, партиями, как правило, существенны остатки незавершенного производства на конец отчетного периода. Тогда необходимо разделить затраты, накопленные в течение отчетного месяца на дебете 20 «Основное производство», между готовой продукцией и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода. Для этого составляют калькуляцию с пересчетом изготовленных полуфабрикатов в условно готовые изделия, используя усреднение как метод списания затрат на готовую продукцию. Все затраты, накопленные на счете 20 «Основное производство», делят на условные единицы готовой продукции (эквивалентные изделия), изготовленной в данном отчетном периоде.

Под условной единицей (эквивалентным изделием) понимается совокупность затрат, нужных для производства одной законченной физической единицы продукции: затраты основных материалов, зарплата, общепроизводственные расходы. При использовании метода эквивалентных изделий предполагается, что для производства единицы

законченной продукции потребуется одна условная единица основных материалов и одна условная единица конверсионных затрат. Это санкционирует пересчет не полностью законченных обработкой изделий в условно готовые изделия.

Конверсионные затраты (или затраты на обработку) — это прямые затраты на оплату труда и накладные производственные расходы, которые списываются на себестоимость продукции по мере их понесения.

Калькулировать затраты можно одним из следующих способов:

— метод средней взвешенной (метод усреднения) основан на предположении, что запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода;

— метод ФИФО предполагает, что обработка единиц продукции происходит по мере того, как новые изделия поступают в обработку, т.е. прежде, чем запущенные в производство изделия не будут обработаны, новые материалы не поступят в передел.

Если в ходе технологического процесса на некоторой стадии одновременно получается два продукта и более, то для калькулирования их себестоимости применяют метод исключения и метод распределения. Проблема заключается в распределении затрат первого этапа переработки между продуктами на последующих этапах.

6. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Используется в добывающих отраслях промышленности (угольная, газовая, нефтяная, лесозаготовительная), в электроэнергетике, в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (цементная промышленность, предприятия по производству асфальта). Таким образом, он присущ предприятиям с массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства.

Каждая добывающая отрасль промышленности имеет свои особенности, оказывающие влияние не только на организацию и технологию производства, но и на возможности учета и контроля за затратами.

Этот метод предполагает учет затрат по применяемым статьям калькуляции как по

всему производственному процессу, так и по отдельным стадиям процесса производства. В конце отчетного периода делят совокупные затраты по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции, определяя себестоимость одной калькуляционной единицы.

Количество наименований выпускаемой продукции и наличие незавершенного производства влияют на выбор варианта нахождения себестоимости единицы продукции. Возможны следующие варианты:

1 вариант — используется в основном производстве организациями, вырабатываемыми один вид продукции и при отсутствии незавершенного производства. Себестоимость единицы продукции определяется делением величины затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции;

2 вариант — используется теми производствами, которые вырабатывают несколько видов продукции и где нет незавершенного производства. Затраты, относящиеся к конкретному виду продукции, учитываются по этому виду продукции, а общие для всех видов продукции расходы распределяются между видами продукции по установленному в организации способу.

3 вариант — используется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и поэтому имеющих незавершенное производство на конец отчетного периода. Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оцениваются установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Далее затраты отчетного периода корректируются на величину незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и полученную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

7. Калькулирование себестоимости продукции при комплексном использовании сырья

Существуют такие производства, где в одном технологическом процессе получают несколько видов продукции из одного вида сырья. Таким образом, все затраты или большая их часть относятся к косвенно относимым на себестоимость конкретного вида

продукции. Это относится к химической, нефтехимической промышленности, энергетике (при одновременном получении тепловой и электрической энергии), газопереработке, цветной металлургии и т.д.

Используются три основных **метода калькулирования себестоимости продукции при комплексном использовании сырья**:

1. Исключение затрат на попутную (побочную) продукцию из общей суммы затрат на производство той или иной продукции;
2. Распределение затрат на произведенную продукцию по каким-либо критериям;
3. Комбинация двух первых методов.

Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство используют производства с комплексной переработкой исходного сырья в едином технологическом процессе, они вырабатывают несколько видов продукции и, как правило, имеют отходы. Суть этого способа состоит в том, что себестоимость основной продукции определяется вычитанием из общей величины затрат стоимости попутной продукции, которая оценивается по установленным ценам.

Выделяют основную, попутную продукцию и отходы. Основными признаками разделения продукции на основную и попутную считаются целевое назначение продуктов переработки исходного сырья и материалов, общественная значимость этих продуктов и их стоимость, определяемая в составе вырабатываемых продуктов.

Основная продукция — это такая продукция, высокие потребительские качества которой определяют основную цель переработки исходного сырья и материалов и включают в себя большую часть его стоимости.

Попутная продукция — это такая продукция, которая выработана из исходного сырья и материалов вместе с основной, но отличается от нее целевым назначением, потребительскими качествами и включает в себя меньшую (по сравнению с основной продукцией) часть стоимости сырья и материалов.

Под отходами производства понимаются остатки исходного сырья и материалов, обладающие сравнительно невысокой общественной полезностью, дальнейшая переработка которых в основном производстве организации невозможна или экономически нецелесообразна.

Методы оценки попутной продукции:

— *по оптовым ценам.* Основан на том, что производство побочной продукции не дает экономического эффекта, а из себестоимости основной продукции исключаются не только затраты на производство, но и непроизводственные расходы и прибыль или убытки в зависимости от того, рентабельна эта продукция или нет.

— *по себестоимости продукции при ее раздельном производстве.* Этот метод более точен. Его недостатком является то, что изменение в затратах на производство всего комплекса продуктов повлияет лишь на себестоимость продукции, кроме того, не всегда имеется вероятность отыскать раздельное производство этой продукции.

К побочной продукции, как правило, относят ту, удельный вес которой не превышает 5–7% от общего объема производства.

Метод распределения затрат заключается в том, что издержки на производство продукции распределяются между различными видами изделий соразмерно некоторому обоснованному показателю.

Выбранный критерий обуславливает применение следующих способов распределения затрат:

1. *Пропорционально количеству получаемых продуктов (весовой метод).* Это самый простой метод, однако его используют только тогда, когда соотношение затрат пропорционально весовым, объемным показателям произведенной продукции (например, перевозка песка, щебня). Общие расходы делят на общее количество произведенных продуктов и полученную себестоимость единицы продукции по каждому виду продукции умножают на ее количество.

2. *Пропорционально стоимости готовых изделий по ценам реализации.* Общие расходы распределяют между видами произведенной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи.

3. *Пропорционально стоимости продуктов в исходном сырье.*

4. *Коэффициентный способ распределения общих расходов.* Применяют в комплексных производствах, где из исходного сырья производят несколько видов основной продукции.

Чтобы распределить общие затраты между видами продукции, выполняют следующие расчеты:

- для каждого вида продукции устанавливается коэффициент пересчета в приведенную единицу;
- количество каждого вида продукции умножается на установленные коэффициенты пересчета;
- определяется общее количество приведенных единиц путем суммирования их количества по каждому виду продукции;
- исчисляется себестоимость одной приведенной единицы путем деления общих затрат на общее количество приведенных единиц;
- себестоимость приведенной единицы умножается на количество приведенных единиц по каждому виду.

Правильный выбор коэффициентов распределения имеет большое значение, так как необходимо, чтобы они объективно отражали соотношение затрат на продукцию комплексного производства.

Все коэффициенты, которые применяются для распределения затрат на продукцию комплексного производства, можно разбить на две группы:

1) Коэффициенты, рассматриваемые исходя из соотношения трудоемкости, энергоемкости, материалоемкости или иных соотношений затрат на производимые продукты комплексной переработки;

2) Коэффициенты, рассматриваемые пропорционально потребительским свойствам продукции, таким, как теплота сгорания, марка цемента, октановое число и т.д.

5. Пропорционально стоимости полуфабрикатов в точке разделения. Применяется тогда, когда полученные в точке разделения полуфабрикаты подвергаются дополнительной обработке.

Чтобы распределить общие расходы между видами производимой продукции, необходимо выполнить определенные расчеты:

- определить стоимость каждого вида конечной продукции по ценам продажи;
- указать по каждому виду продукции последующие (т.е. после точки разделения) затраты по их обработке;
- определить стоимость каждого вида полуфабрикатов путем вычитания из стоимости продукции по ценам продажи последующих затрат по обработке;
- определить удельный вес каждого вида полуфабрикатов;

— распределить общие расходы по видам полуфабрикатов пропорционально их удельному весу в общей совокупности.

Следует иметь в виду, что при использовании этого способа рентабельность совместно полученных продуктов может различаться.

6. *На основе постоянной доли прибыли в объеме продаж.* Используют для обеспечения равной рентабельности продуктов, полученных в едином процессе.

Чтобы распределить общие расходы при данном способе, осуществляют определенные расчеты:

- определяется стоимость каждого вида продукции по ценам продажи;
- исчисляется сумма прибыли по каждому виду продукции исходя из установленного для всех продуктов одинакового уровня рентабельности;
- определяется себестоимость каждого вида продукции путем вычитания из стоимости продуктов по ценам продажи сумм прибыли;
- рассчитываются общие расходы по видам продукции путем вычитания из показателей себестоимости последующих расходов.

Некоторые производства с комплексным использованием сырья не смогут рассчитывать себестоимость продукции ни одним из перечисленных выше способов. В этом случае возможно применение **комбинации двух методов**. Суть в том, что продукцию, имеющую небольшой вес в общем выпуске, исключают как побочную, а все остальные затраты распределяют между оставшимися продуктами на основе утвержденных коэффициентов.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятия «калькулирование себестоимости».
2. Каковы основные задачи калькулирования себестоимости продукции на предприятии?
3. Назовите принципы калькулирования себестоимости продукции.
4. Что представляют собой плановые калькуляции? Фактические?
5. Что понимается под объектом учета затрат?
6. Какие калькуляционные единицы применяются при калькулировании себестоимости?
7. Какие существуют классификации методов учета и калькулирования себестоимости продукции?
8. В чем сущность нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции?
9. Дайте характеристику позаказного метода калькулирования себестоимости.
10. Раскройте сущность попередельного метода.
11. Что собой представляют конверсионные затраты?
12. Охарактеризуйте попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
13. В чем заключается способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат?
14. Раскройте суть метода распределения затрат.
15. Дайте определение понятиям «основная продукция», «попутная продукция».

ТЕМА 7. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1. Система «стандарт-кост»
 2. Управление затратами по центрам ответственности
 3. Система «директ-костинг»
 4. Контроллинг
 5. Общая система управления затратами
-

1. Система «стандарт-кост»

Данная система является зарубежным аналогом нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.

Понятие «стандарт-кост» сначала имело различные наименования. Например, применялись такие термины, как «нормативная себестоимость» (predetermined), «сметная себестоимость», т.е. скалькулированная предварительно (estimated), и т.д. Наибольшее распространение приобрело название «стандарт-кост» (Standard Costs), которое в широком смысле подразумевает себестоимость, которая установлена заранее (в противоположность себестоимости, данные о которой собираются).

Смысл системы «стандарт-кост» состоит в том, что учитываются будущие хозяйственные факты и операции, а не свершившиеся; возникшие отклонения отражаются обособленно. В рамках этой системы учет осуществляется по принципу исключений, т.е. учитываются только отклонения от стандартов.

Стандартные затраты — это тщательно рассчитанные predetermined затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу продукции. Стандарты устанавливаются для расхода материалов, энергии, рабочего времени, заработной платы и иных расходов, связанных с изготовлением продукции и полуфабрикатов.

Цель системы «стандарт-кост» заключается в правильном и своевременном учете выявленных отклонений, записи их на счетах бухгалтерского учета.

Система «стандарт-кост» обеспечивает решение следующих задач:

— формирование системы действующих прогрессивных стандартов и на их основании нахождение рационального стандартного уровня затрат;

Ордынская М.Е.

Управление затратами на предприятии: учебное пособие

- формирование информации о стандартных затратах на конкретные виды продукции в разрезе калькуляционных статей;
- фиксация и учет в оперативном порядке отклонений от стандартов по местам и причинам их возникновения, а также по ответственным службам;
- проверка и обобщение данных о реальных потерях и непроизводительных расходах;
- расчет фактической себестоимости продукции (работ, услуг);
- сбор данных о производительных затратах для формирования рациональной технико-экономической политики предприятия;
- создание базы для планирования и калькулирования себестоимости;
- повышение достоверности, точности и оперативности учета затрат;
- оценка результатов работы производственных подразделений и предприятия в целом.

Таким образом, система «стандарт-кост» предусматривает управление себестоимостью в двух направлениях:

- фактическая себестоимость;
- стандартная себестоимость.

При этом стандартная себестоимость не должна представлять собой теоретически возможную себестоимость, она — выражение той себестоимости, которую с полным основанием можно рассчитывать, практически установить и поддерживать в условиях нормализованного труда, причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу, а превышение рассматривается как ошибочное установление нормы.

Преимущества системы «стандарт-кост»:

- снабжение информацией об ожидаемых затратах на производство и продажу изделий;
- определение цены на основании заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;
- формирование отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и выявлением причин их возникновения;
- нахождение устранимых потерь (неблагоприятных отклонений), уменьшающих

прибыль;

— предоставление менеджерам правильных данных о себестоимости производства, опираясь на которые отдел сбыта планирует объем продаж и устанавливает оптимальные цены;

— минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

Важнейшее преимущество системы «стандарт-кост» заключается в том, что при правильной ее постановке потребуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых («исторических») затрат, поскольку в рамках этой системы учет производится по принципу исключений, т.е. учитываются только отклонения от стандартов. Таким образом, чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы в нем, тем менее трудоемким становится процесс учета и калькулирования затрат.

Недостатки системы «стандарт-кост» заключаются в трудности определения и составления стандартов в условиях инфляции и при выполнении большого количества разных по характеру и типу заказов за сравнительно короткий период.

2. Управление затратами по центрам ответственности

Сущность данной системы управления затратами заключается в формировании центров ответственности.

Центр ответственности — это сегмент (подразделение, группа подразделений и др.) предприятия, во главе которого находится ответственное лицо (т.е. менеджер), обладающее правами и полномочиями и отвечающее за итоги деятельности данного сегмента.

Так как центр ответственности является частью системы управления предприятием, то (как и любая система) имеет вход и выход. Под входом понимаются сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты труда и разных услуг. Под выходом подразумевается продукция (или услуги), которая направляется в другой центр ответственности или реализуется на сторону. Деятельность каждого центра ответственности можно оценить с позиции эффективности функционирования.

С точки зрения управления, деление предприятия на центры ответственности опре-

деляется спецификой конкретной ситуации и должна удовлетворять основным требованиям:

- центры ответственности следует согласовать с производственной и организационной структурой предприятия;
- каждый центр ответственности должно возглавлять ответственное лицо, т.е. менеджер;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;
- следует явно установить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер должен отвечать только за те показатели, которые он способен контролировать;
- установить формы внутренней отчетности для каждого центра ответственности;
- менеджеры центра ответственности принимают участие в анализе деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Разделение производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологии и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, ассортимента выпускаемой продукции, уровня технической оснащенности и иных факторов.

В теории управления существует несколько классификаций центров ответственности.

По объему полномочий и обязанностей центры ответственности подразделяются:

1. *Центр затрат* — это структурное подразделение предприятия (производственный участок, цех или конструкторское бюро), руководитель которого несет ответственность только за затраты. В рамках этого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центры затрат, в свою очередь, в соответствии с классификацией текущих затрат подразделяются на:

- центры регулируемых затрат. Для них устанавливают наиболее оптимальное со-

отношение между затратами и объемом выпуска продукции. Например, у производственного цеха имеются нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость единицы продукции и т.д., а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются умножением нормативных затрат на единицу продукции на запланированный объем выпуска. Управление затратами этих центров происходит посредством составленных заранее гибких бюджетов. Глава центра регулируемых затрат, прежде всего, несет ответственность за снижение затрат на единицу выпуска, а его деятельность оценивается сопоставлением плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции;

— центры произвольных (частично регулируемых) затрат. Для таких центров не существует оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности. Руководитель организации практически не может оказать влияние на размер затрат этих центров и принимает ее как некую заданную величину. Центрами произвольных затрат являются конструкторские бюро, лаборатории химико-технического контроля и т.д.

Помимо этого, по отношению к основному виду деятельности центры затрат подразделяются на:

- производственные центры (производственный комплекс, цех, участок, бригада);
- обслуживающие центры (отделы управления и обслуживания процесса производства);
- условные центры (по статьям себестоимости, экономическим элементам).

2. *Центр продаж (или дохода)* — это подразделения (например, сбытовое), глава которого несет ответственность лишь за формирование доходов в определенных объемах. Взаимосвязь между затратами на работу этого центра и выручкой (или доходом) практически отсутствует. Главным контролируемым показателем признается выручка (или доход), причем внимание обращается и на такие определяющие ее показатели, как объем сбыта, структура продаж и цена.

3. *Центр прибыли* — это структурное подразделение, глава которого несет ответственность за затраты и прибыль. Менеджер такого центра осуществляет контроль цен, объема производства и продаж, затрат. Соответственно, главным контролируемым показателем для этого центра является прибыль.

Можно сказать, что центр прибыли представляет собой экономику предприятия в миниатюре. Применение модели управления по центрам прибыли дает возможность на

крупных предприятиях децентрализовать ответственность за прибыль. В качестве примера центра прибыли может выступить предприятие, занимающееся разными видами деятельности (заготовка, торговля, производство и т.д.). Необходимо отметить, что центр прибыли, в свою очередь, может включать несколько центров затрат. Например, предприятие, входящее в состав производственного объединения, включает производственные цеха, участки и т.д.

Осуществлять управление центром прибыли можно посредством операционного бюджета, форма которого по своей структуре близка к отчету о финансовых результатах.

4. *Центр инвестиций* — это структурное подразделение, глава которого несет ответственность за выручку, затраты и капиталовложения. В качестве примера можно привести дочернее предприятие, обладающее правом инвестировать свою собственную прибыль. Цель указанного центра состоит в получении прибыли, достижении рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличении акционерной стоимости.

Управление деятельностью такого центра осуществляется посредством операционного бюджета, отчета о его исполнении, а также баланса и отчета о денежных потоках.

По характеру выполняемых функций центры ответственности подразделяются на:

1. *Основные* — охватывают непосредственно производство продукции, выполнение работ и оказание услуг для потребителей. Затраты этих центром списывают непосредственно на себестоимость продукции (работ, услуг). Например, к таким центрам относят участки и цеха основного производства, отдел сбыта.

2. *Вспомогательные* — обслуживают основные центры ответственности. Затраты таких центров прежде всего распределяются по основным центрам ответственности, а затем, в составе суммарных затрат основных центров, включаются в себестоимость продукции, работ, услуг. Такими центрами являются административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальная мастерская и т.д.

3. *Сопутствующие*. К ним можно отнести экспериментальные, опытные производства, производство продукции из отходов.

При учете по центрам ответственности большое значение имеют трансфертные

цены. Под *трансфертной ценой* понимается такая цена, которая используется для нахождения стоимости продукции (материалов, полуфабрикатов, готовой продукции) или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим внутри одного предприятия.

Трансфертные цены обусловлены существующими формами организации производства: централизованной и децентрализованной.

При централизованной организации производства обмен продукцией и услугами между центрами ответственности производится преимущественно на основании фактической (стандартной) себестоимости.

При децентрализованной организации производства центры ответственности относительно автономны, поэтому цена внутрифирменной передачи должна устанавливаться с таким расчетом, чтобы была возможность определять реальный и достоверный показатель прибыли для каждого подразделения. Цены внутрифирменной передачи важна не только для выявления результатов деятельности подразделения, но и для принятия решений по таким вопросам, как «производить или закупать» «продавать или обрабатывать дальше», а также при рассмотрении альтернативных вариантов производства.

Трансфертная цена должна удовлетворять следующим требованиям:

- сочетать в себе цели подразделения и общие цели предприятия;
- быть гибкой и равнозначной для менеджеров разных уровней управления, обеспечивать достаточный результат как подразделению-продавцу, так и подразделению-покупателю;
- содействовать сохранению автономности подразделений, возможности управлять ими на децентрализованной основе;
- быстро реагировать на меняющиеся условия рынка, давать возможность адресовать прибыль туда, где она найдет наилучшее применение. То есть, наиболее высокую прибыль направляют в сферы с низкими налогами, а невысокую прибыль — в сферы с высокими налогами, или инвестировать в новые производственные мощности;
- отвечать требованиям законодательства;
- способствовать формированию кооперации между структурными и региональными типами производств.

Способы установления трансфертной цены при внутрифирменной передаче могут основываться на:

- рыночной стоимости;
- полной себестоимости плюс прибыль, как процент от полных затрат;
- переменных затратах плюс прибыль, как процент от переменных затрат;
- полной или сокращенной себестоимости;
- взаимном соглашении сторон.

Не существует какой-либо одной трансфертной цены, которая удовлетворяла бы всех: высшее руководство, подразделение-продавца, подразделение-покупателя. Некоторые предприятия применяют цену, основанную на договорной рыночной стоимости, другие отдают предпочтение ценам по себестоимости плюс надбавка на прибыль.

Договорная рыночная стоимость продукции или услуг считается оптимальной трансфертной ценой, поскольку она взаимоприемлема и дает возможность рассматривать каждый центр прибыли в качестве самостоятельной хозяйственной единицы. Она соответствует размеру вознаграждения за оказание аналогичных услуг или продажной цене за такое же изделие на внешнем рынке за минусом суммы внутренних доходов от экономии затрат на внутреннем характере операций (транспортных расходах, процентах по банковским кредитам и т.д.).

Если цена на внешнем рынке является неопределенной (например, на новый вид продукции при отсутствии рынка альтернативных товаров), то применяют цену, основанную на *сметной себестоимости плюс надбавки на прибыль*. Такая цена близка к рыночной, дает возможность обнаружить изъяны в деятельности подразделений. Устанавливая надбавки на прибыль, в расчет необходимо принимать не коэффициент прибыльности предприятия в целом, а особенности данного подразделения. Часто прибыль исчисляют как процент доходов от вложенного капитала, который представляет собой плановый показатель, предназначенный для применения при унификации постоянных затрат на основе сметного или среднего объема производства. Этот процент устанавливается с учетом принципов учетной политики предприятия. Он может определяться как средний ожидаемый доход от деятельности производственного подразделения, отдела снабжения или предприятия в целом. Если в качестве трансфертной цены применяется сметная себестоимость плюс надбавка на прибыль, то следует вносить корректировки

на изменение цен на сырье, материалы, услуги и размеры зарплаты. Величина надбавки на прибыль должна быть настолько реальной, чтобы в ней отображался характер производственной деятельности подразделения и выпускаемой им продукции.

Возможно установление трансфертных цен *на основе фактической себестоимости плюс надбавка на прибыль*. Такой метод наиболее эффективен тогда, когда менеджеры ответственны за расход материалов. Однако у него имеется недостаток, ведущий к перерасходу средств: чем выше фактическая себестоимость, тем выше подразделение-продавец устанавливает продажную цену, подталкивая к дальнейшему неэкономному расходованию средств в других подразделениях предприятия.

Метод внутрифирменного ценообразования *на основе переменных затрат* обладает преимуществом перед методом на базе полных затрат, которое заключается в том, что он изначально ориентирован на обеспечение самого эффективного использования ресурсов предприятия. Это обусловлено тем, что постоянные затраты остаются неизменными и любое применение средств без дополнительных постоянных расходов увеличивает прибыль предприятия в целом.

Важным является четкое распределение и отнесение затрат предприятия по центрам ответственности. Прямые затраты предприятия можно распределять между центрами ответственности с помощью специальной шахматной ведомости, по строкам и столбцам которой отражаются виды затрат и центры ответственности, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются суммы затрат. Если какие-то затраты не представляется возможным отнести непосредственно ни на один центр ответственности, то их распределяют пропорционально избранной базе (например, можно распределить затраты на аренду помещения между центрами ответственности пропорционально занимаемой ими площади). Косвенные затраты можно распределять между центрами ответственности, опираясь на количественные или стоимостные базы распределения. Количественной базой может быть: численность персонала, объем выпуска продукции, фактический фонд времени работы оборудования и т.д. Стоимостной базой может являться заработная плата основных производственных рабочих, стоимость израсходованных в производстве материалов, производственная себестоимость продукции и т.д.

На практике, чтобы упростить и ускорить расчеты, предприятия нередко применяют фиксированные коэффициенты распределения, основанные на плановых показателях. Обнаруженные отклонения фактических затрат от плановых списываются на те центры ответственности, в которых они возникли.

3. Система «директ-костинг»

В России получил распространение метод зарубежной практики «директ-костинг» (*Direct costing*), который еще называют методом неполной (усеченной) себестоимости.

Суть метода «директ-костинг» заключается в том, что затраты на производство делятся на постоянные и переменные, а себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат.

Постоянные затраты представляют собой затраты периода и не разделяются между готовой продукцией, а прямо относятся на финансовый результат, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период.

Переменные затраты составляют производственную себестоимость готовой продукции. Кроме того, по переменным расходам оцениваются остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

При использовании данного метода ведется отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по видам продукции и по предприятию в целом.

Маржинальный доход — это разность между выручкой от продажи и переменными затратами.

Существует два варианта учета затрат по системе «директ-костинг»:

— простой «директ-костинг», когда себестоимость формируется исходя только из переменных затрат;

— развитой «директ-костинг» (иначе называемый «вэрибл-костинг»), когда себестоимость формируется не только исходя из переменных затрат, а включает в себя и прямые постоянные затраты по производству и продаже продукции.

Разделение затрат на постоянные и переменные является условным, поскольку большинство видов затрат носит полупеременный (полупостоянный) характер.

Для разделения затрат на переменную и постоянную составляющие применяется

один из следующих методов:

- метод высшей и низшей точек (также именуемый методом абсолютного прироста, или минимакс);
- метод корреляции;
- метод наименьших квадратов;
- метод технологического нормирования;
- метод анализа счетов.

Рассмотрим наиболее простой из них — метод высшей и низшей точек. Он предполагает следующий алгоритм расчетов:

1. Из данных об объеме производства и затратах за период выбирают периоды, обладающие максимальными и минимальными значениями объемов производства (деловой активности) и затрат — высшая и низшая точки;
2. Находят разность в уровнях объема производства и затрат;
3. Определяют ставку переменных расходов на одно изделие посредством отнесения разницы в уровнях затрат за период (разность между максимальным и минимальным значениями затрат) к разнице в уровнях объема производства за тот же период;
4. Определяют общую величину переменных расходов на максимальный (минимальный) объем производства посредством умножения ставки переменных расходов на соответствующий объем производства.
5. Рассчитывают общую величину постоянных расходов как разность между всеми затратами и величиной переменных затрат.
6. Составляют уравнение совокупных затрат, отражающее зависимость изменений общих затрат от изменения объема производства.

Система «директ-костинг» имеет свои преимущества и недостатки. Основное преимущество заключается в том, что на базе информации, формируемой в ней, можно принимать оперативные управленческие решения, что дает возможность снижения цен. Недостаток заключается в трудности отделения постоянных расходов.

4. Контроллинг

Развитие теории и практики управления затратами, а также необходимость обеспечения рентабельности деятельности предприятий привели к формированию контроллинга.

Возможно рассмотрение контроллинга в двух аспектах. Во-первых, как процесс интеграции методов учета, анализа, планирования, нормирования и контроля в цельную систему получения, обработки и обобщения информации и принятия на ее основе управленческих решений. Во-вторых, как систему, управляющую экономикой предприятия и ориентированную не только на получение прибыли или минимизацию затрат, но и на обеспечение платежеспособности предприятия и достижение масштабных стратегических целей.

Контроллинг основывается на принципах «директ-костинга», но как система управления затратами может включать и «стандарт-кост» и иные методы.

Понятие «контроллинг» шире понятий «стандарт-кост» и «директ-костинг», поскольку не ограничивается контролем затрат (это функция «стандарт-коста») и не только контролирует рентабельность выпуска и продажи продукции (чем в основном занимается «директ-костинг»), но и обеспечивает достижение целей предприятия.

Очень часто контроллинг реализовывает функции внутреннего контроля эффективности работы подразделений и предприятия в целом, но в отличие от ревизии он ориентирован на текущие результаты деятельности и не связан с документальной проверкой, необходимостью выхода на места совершения хозяйственных операций.

Характерным инструментом для контроллинга является *сумма покрытия*. Она показывает, какая часть выручки от продажи продукции (работ, услуг) по рыночным ценам остается у предприятия после вычета из нее прямых переменных затрат на производство. Сумма покрытия состоит из постоянных затрат предприятия и прибыли. Постоянные (условно-постоянные) затраты в основном известны, состоят из общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов. Их легко установить по изделиям (работам, услугам) и производственным подразделениям, ибо их чаще всего рассчитывают в процентах к основной зарплате производственных рабочих.

Оперативно определить прибыль от производства и продажи изделия можно путем вычитания из суммы покрытия, найденной для конкретного изделия, постоянных (накладных) расходов. Следовательно, есть возможность без выполнения трудоемких учетных операций и расчетов оценить вклад, вносимый в покрытие постоянных затрат и формирование прибыли предприятия каждым изделием или производственным подразделением.

Целесообразность внедрения системы контроллинга имеется тогда, когда функции управления предприятием делегированы отделам и службам, что содействует достижению максимального общего результата деятельности.

Функции контроллинга:

- сервисная, заключается в предоставлении информации, необходимой для управления;
- комментирующая, заключается в принятии и координации решений.

Информационное обслуживание контроллинга обеспечивается посредством систем планирования, нормирования, учета и контроля, ориентированных на достижение конечного результата деятельности. При этом информация должна включать заданные (нормативные, плановые) и фактические данные, а также отклонения, выявленные средствами учета в разрезе подразделений предприятия.

Комментирующая функция заключается в применении данных анализа отклонений, ставок покрытия и общих результатов деятельности предприятия для принятия управленческих решений.

Таким образом, контроллинг представляет собой деятельность объединенных в определенную структуру субъектов (руководителей, контролеров), которая направлена на гарантированное достижение наиболее эффективным способом поставленных целей путем устранения «узких мест», выявленных при исследованиях.

Поскольку в условиях рынка объемы продаж и цены подвержены колебаниям, степень покрытия затрат доходами варьируется и по видам продукции (покупателям), и по группам расходов, и по отчетным периодам.

Выделяют два уровня контроллинга:

1. *Стратегический*. Сконцентрирован на создании потенциала успеха, т.е. обеспечении долгосрочного существования предприятия. Его важнейшая задача состоит в отслеживании степени адаптации предприятия к окружающей среде, т.е. выявлении целесообразности продолжения обозначенных стратегических мероприятий в течение срока реализации стратегического плана.

2. *Оперативный*. сконцентрирован на достижении запланированного уровня дохода (прибыли). Его задача состоит в оценке экономической эффективности производственных процессов, выявлении «узких мест», вызывающих отклонение ожидаемой (фактической) прибыли от запланированной.

Тех специалистов, которые занимаются контроллингом на предприятии, называют контроллерами и их задачи состоят в следующем:

- формирование целей предприятия;
- поиск альтернативных решений на базе имеющейся информации;
- анализ экономической эффективности (особенно инвестиций и инноваций);
- координация разработки оперативных плановых смет;
- сопоставление плановых показателей с фактическими, предложение мероприятий по преодолению отклонений;
- нахождение «узких мест»;
- создание систем информации для планирования и управления;
- консультирование руководителей предприятия по производственно-экономическим вопросам;
- производственно-экономическое обоснование информации других специализированных отделов.

5. Общая система управления затратами

Создание новых систем учета затрат обусловлено необходимостью получения точной, оперативной и достоверной информации для оперативного контроля и анализа рентабельности некоторых видов продукции.

Общая система управления затратами (Total Cost Management, TCM) является системой управления всеми ресурсами и видами деятельности предприятия, в процессе

которых эти ресурсы потребляются. В ней центральную роль играет разработка и внедрение особого метода учета затрат по видам деятельности — калькулирование на основе деятельности (Activity-Based Costing, ABC).

Суть такого подхода заключается в том, что действенным направлением снижения затрат является ресурсосбережение. Управление затратами призвано обеспечить реальное сокращение затрат за счет сокращения той деятельности, которая не создает добавленную стоимость, и совершенствования деятельности, создающей добавленную стоимость (т.е. повышающей ценность изделия).

Рассмотрим методологию системы «ABC»:

— система «ABC» основана на принципе: «продукция потребляет виды деятельности, а производственная деятельность потребляет ресурсы», что отличает ее от традиционных методов учета, основной принцип которых гласит: «выпускаемая продукция потребляет ресурсы»;

— для определения стоимости выявляются факторы, создающие затраты. Фактор, определяющий величину затрат, связывает конкретные виды деятельности и соответствующие затраты;

— на основе факторов, формирующих затраты, ресурсы распределяются между центрами производственной деятельности, а затем относятся на конкретные изделия.

С целью формирования системы «ABC» хозяйственные операции разграничиваются на:

— операции, осуществляемые на уровне единицы изделия (например, операции по обработке);

— операции, осуществляемые на уровне партии изделий (например, транспортировка, наладка оборудования);

— операции на уровне определенного вида продукции (например, поддержание технических условий, производства, изменение проектной документации);

— операции по поддержанию и обеспечению производственного процесса в целом (например, управление, эксплуатация зданий).

Выделяются краткосрочные и долгосрочные переменные затраты. Первые — относятся на изделие пропорционально объему производства (материалы, зарплата) или пропорционально времени работы оборудования. Затраты, считающиеся постоянными

при традиционных системах учета, с позиции системы «АВС» рассматриваются как долгосрочные переменные затраты (например, затраты, связанные с обслуживанием производства, созданием условий производства, изменяющиеся пропорционально количеству партий изделий, количеству заказов).

Система «АВС» учитывает затраты по каждому виду продукции на всех этапах производственного процесса.

Формированием системы «АВС» на предприятии обеспечивается управление затратами по производственным центрам и появляется возможность итогового анализа себестоимости конкретных изделий.

В результате внедрения системы «АВС» обеспечивается справедливое исчисление себестоимости конкретных изделий и объективность оценки рентабельности продукции. Это связано с тем, что традиционные методы распределения накладных расходов способны исказить рентабельность, они не отражают рост затрат по продукции, производимой мелкими партиями, так как на них списывается меньшая доля накладных расходов. И наоборот, изделия, производимые в больших объемах, принимают на себя большую долю накладных расходов и получаются менее рентабельными.

По данным АВС-калькуляций, можно принимать наиболее точные, расчетно-обоснованные управленческие решения по планированию ассортимента продукции.

Кроме прочего, система «АВС» способствует сокращению времени производственного процесса в результате управления теми видами деятельности, которые не повышают ценности изделия (например, транспортировка, складирование, сортировка).

Метод «АВС» получил дальнейшее развитие, в него была внесена идея об управлении затратами, основанными на операциях, — метод «АВСМ» (Activity Based Costing Management). Основным здесь является не распределение накладных расходов по заказам, а определении операций, потребляющих ресурсы. После нахождения таких операций разрабатывают программы управления этими ресурсами. В результате достигается сокращение уровня накладных расходов. Таким образом, «АВСМ» — это теория потребления ресурсов, обеспечивающая эффективное управление затратами.

Самые последние тенденции связаны со стратегическим управленческим учетом — методом SMA (Strategic Management Accounting), в основе которого лежит учет дополнительных затрат, связанных с повышением качества продукции. Предполагается,

что бухгалтеры-аналитики ориентированы на то, что происходит вне предприятия, они детально изучают рынок и конкурентов, чтобы собрать информацию, нужную старшему руководству для достижения и сохранения передовых позиций в конкурентной борьбе. Общеизвестно, что победу в конкурентной борьбе можно достичь посредством производства продукции высокого качества. В связи с этим возникает вопрос об отражении дополнительных затрат для повышения качества продукции.

Современным требованиям управления предприятием наилучшим образом соответствует сбалансированная система показателей (Balanced ScoreCard, BSC).

Сбалансированная система показателей представляет собой систему стратегического управления предприятием на базе измерения и оценки его эффективности по набору оптимально подобранных показателей, отражающих все финансовые и нефинансовые аспекты деятельности. Название системы отражает то равновесие, которое сохраняется между краткосрочными и долгосрочными целями, финансовыми и нефинансовыми показателями, основными и вспомогательными параметрами, а также внешними и внутренними факторами деятельности.

Основная концепция BSC заключается в том, чтобы уравновесить систему показателей четырех групп:

1) включает традиционные финансовые показатели. Поскольку собственника в первую очередь интересуют показатели финансовой отдачи на вложенные средства, сбалансированная система должна начинаться (в классификации) и заканчиваться (в конечной оценке) финансовыми показателями.

2) описывает внешнее окружение предприятия, его отношение с клиентами:

- возможности предприятия к удовлетворению клиента;
- способность предприятия к удержанию клиента;
- вероятность приобретения нового клиента;
- доходность клиента;
- объем рынка;
- рыночная доля в целевом сегменте.

3) характеризует внутренние процессы предприятия:

- инновационный процесс;
- разработка продукта;

- подготовка производства;
- снабжение основными ресурсами;
- изготовление;
- сбыт;
- послепродажное обслуживание.

4) позволяет описать способность предприятия к обучению и росту, основанную на следующих факторах:

- люди с их способностями, навыками и мотивацией;
- информационные системы, позволяющие поставлять критическую информацию в режиме реального времени;
- организационные процедуры, обеспечивающие взаимодействие между участниками процесса и определяющие систему принятия решения.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается сущность системы «стандарт-кост»?
2. Охарактеризуйте достоинства и недостатки системы «стандарт-кост».
3. Каковы особенности управления затратами по центрам ответственности?
4. Какие выделяют центры ответственности по объему полномочий и обязанностей?
5. Какие центры ответственности выделяют в зависимости от выполняемых функций?
6. Что собой представляет трансфертная цена, каким требованиям она должна удовлетворять?
7. Раскройте сущность способов установления трансфертной цены.
8. В чем заключается суть системы «директ-костинг»?
9. Каковы достоинства и недостатки системы «директ-костинг»?
10. Какие варианты системы «директ-костинг» применяют в настоящее время?
11. В чем состоит роль контроллинга в системе управления предприятием?
12. Кто такой контроллер и каковы его задачи?
13. Охарактеризуйте уровни контроллинга.
14. Что собой представляет общая система управления затратами?
15. Каковы последние тенденции в развитии систем управления затратами на предприятии?

ТЕМА 8. АНАЛИЗ ЗАТРАТ И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

- 1. Анализ затрат и их взаимосвязи с объемом производства и прибылью*
 - 2. Анализ затрат на один рубль товарной продукции*
 - 3. Анализ структуры себестоимости продукции*
 - 4. Анализ прямых материальных затрат*
 - 5. Анализ прямых трудовых затрат*
 - 6. Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов*
 - 7. Определение резервов снижения себестоимости продукции*
-

1. Анализ затрат и их взаимосвязи с объемом производства и прибылью

Руководителю предприятия приходится принимать всевозможные управленческие решения. Каждое принимаемое им решение, которое касается цены, затрат предприятия, объема и структуры продажи продукции, в конечном счете влияет на финансовый результат предприятия. Простым и точным способом нахождения взаимосвязи между этими категориями является определение **точки безубыточности**, т.е. определение того момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

Одним из инструментов определения точки безубыточности является методика анализа безубыточности производства (анализ соотношения «затраты — объем — прибыль», **Cost — Volume — Profit, CVP-анализ**). Это одно из самых эффективных средств управленческого планирования, прогнозирования и контроля деятельности предприятия. Он способствует выявлению наилучших пропорций между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом продаж, минимизации предпринимательского риска. Применяя этот метод, можно более полно оценить финансовые результаты и конкретнее аргументировать рекомендации для совершенствования работы предприятия. Он является основным фактором в процессе принятия большинства управленческих решений в области определения ассортимента выпускаемой продукции, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д.

Основные элементы анализа безубыточности производства:

— **маржинальный доход** — это разность между выручкой предприятия от продажи продукции (работ, услуг) и величиной переменных затрат;

— **порог рентабельности (точка безубыточности)** — это показатель, характеризующий объем продажи продукции, при котором выручка предприятия от продажи продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, иными словами, это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка;

— **производственный левверидж** — это механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема продажи продукции (работ, услуг);

— **маржинальный запас прочности** — это процентное отклонение фактической выручки от продажи продукции (работ, услуг) от пороговой (порога рентабельности).

С целью анализа безубыточности производства затраты предприятия подразделяются на постоянные и переменные.

Чтобы рассчитать объем выручки, покрывающей постоянные и переменные затраты, производственные предприятия применяют следующие показатели:

— **средняя величина маржинального дохода** — это разность между ценой продукции и средними переменными затратами; она отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

— **норма маржинального дохода** — это доля величины маржинального дохода в объеме продаж или (для отдельного изделия) доля средней величины маржинального дохода в цене товара.

Эти показатели способствуют быстрому решению таких задач, как определение величины прибыли при различных объемах выпуска продукции.

Анализ «затраты — объем — прибыль» называют еще и анализом точки безубыточности или анализом величин в критической точке. Под критической точкой понимается такая точка объема продаж, в которой он равен затратам. В экономической литературе можно встретить обозначение этой точки как ВЕР (аббревиатура «break — even point»), т.е. точка или порог рентабельности.

Чтобы вычислить точку безубыточности (порога рентабельности), возможно применение трех методов:

- графического;
- уравнений;

— маржинального дохода.

При **графическом методе** поиск точки безубыточности (порога рентабельности) сводится к построению комплексного графика «затраты — объем — прибыль».

Порядок построения графика:

1. Наносится линия постоянных затрат путем проведения прямой, параллельной оси абсцисс;
2. Выбирается некоторая точка на оси абсцисс, т.е. величина объема продаж. Для нахождения точки безубыточности рассчитывается величина совокупных затрат (постоянных и переменных). Проводится прямая на графике, отвечающая этому значению;
3. Вновь избирается какая-либо точка на оси абсцисс и для нее находится величина выручки от продажи. проводится прямая, отвечающая этому значению.

Точка безубыточности на графике — это точка пересечения прямых, построенных по значению затрат и выручки (рис. 3).

Рисунок 3 — График нахождения точки безубыточности (порога рентабельности)

Показанная на рис. 3 точка безубыточности представляет собой точку пересечения графиков валового объема продаж и совокупных затрат. Треугольник, расположенный ниже точки безубыточности, характеризует убытки предприятия, выше точки безубыточности — прибыль. В ней объем продаж равен совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю.

Объем производства (продаж) в точке безубыточности называется *пороговым объемом производства (продаж)*. Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, и, соответственно, если больше — получает прибыль.

Метод уравнений основан на расчете прибыли по следующей формуле:

$$\text{Объем продаж (выручка)} - \text{Переменные затрат} - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}$$

Детализируя порядок расчета показателей формулы, ее можно представить следующим образом:

$$(\text{Цена за ед.} \cdot \text{Колич. ед.}) - (\text{Перемен. затраты за ед.} \cdot \text{Колич. ед.}) - \text{Пост. затраты} = \text{Прибыль}$$

Метод маржинального дохода является разновидностью метода уравнений.

В этом случае точка безубыточности находится по следующей формуле:

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Норма маржинального дохода}}$$

Чтобы отыскать точку безубыточности, следует определить, до какого уровня должна упасть выручка предприятия, чтобы прибыль стала нулевой. Нельзя просто сложить переменные и постоянные затраты, так как при снижении выручки переменные затраты также снижаются.

Маржинальный запас прочности — это величина, показывающая превышение фактического объема продаж над пороговым, обеспечивающая безубыточность продаж. Данный показатель определяется по следующей формуле:

$$\text{Маржинальный запас прочности} = \frac{\text{Фактический объем продаж} - \text{Пороговый объем продаж}}{\text{Фактический объем продаж}} \cdot 100\%.$$

Запас финансовой прочности предприятия показывает, в каких пределах можно уменьшать выпуск продукции за год, оставаясь при этом безубыточным. Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия.

Для определения цены продукции при безубыточной продаже можно воспользоваться формулой:

$$\text{Цена безубыточности} = \frac{\text{Пороговый объем продаж (выручка)}}{\text{Объем произведенной продукции в натуральном выражении}}$$

Используя эту формулу, можно установить нужную цену продажи единицы товара для получения конкретной величины прибыли при заданном объеме продаж.

Производственный леверидж — это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат.

С его помощью можно сделать прогноз изменения прибыли в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности.

Условие применения механизма производственного левериджа заключается в использовании маржинального метода, основанного на разделении затрат предприятия на постоянные и переменные. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения объема продаж предприятия.

Операционный рычаг — это количественная оценка изменения прибыли в зависимости от изменения объема продаж.

Производственный леверидж определяется с помощью формулы:

$$\mathcal{E}_{\text{ПЛ}} = \frac{\text{Маржинальный доход}}{\text{Прибыль}}$$

или

$$\mathcal{E}_{\text{ПЛ}} = \frac{\text{Постоянные затраты} + \text{Прибыль}}{\text{Прибыль}} = 1 + \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Прибыль}}$$

где $\mathcal{E}_{\text{ПЛ}}$ — эффект производственного левериджа.

Исчисленное значение эффекта производственного левериджа используют при прогнозировании изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого применяют следующую формулу:

$$\mathcal{E}_{\text{ПЛ}} = \frac{\text{Изменение объема продаж в процентах}}{\text{Изменение выручки в процентах}}$$

Производственный леверидж оказывает помощь менеджерам в выборе наилучшей стратегии предприятия в управлении затратами и прибылью.

Размер производственного левериджа меняется под влиянием:

- цены и объема продаж;
- переменных и постоянных затрат;
- комбинации перечисленных факторов.

В основе изменения эффекта производственного лeverиджа лежит изменение удельного веса постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия. Следует учитывать, что восприимчивость прибыли к изменению объема продаж может быть неоднозначной на предприятиях, имеющих разное соотношение постоянных и переменных затрат. Чем меньше удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат, тем больше изменяется размер прибыли по отношению к темпам изменения объема продаж.

Проявление механизма производственного лeverиджа имеет определенные особенности:

1. Позитивное влияние производственного лeverиджа обнаруживается лишь после того, как предприятие преодолет точку безубыточности своей деятельности. Чтобы положительный эффект производственного лeverиджа начал проявляться, предприятие сначала должно получить достаточный размер маржинального дохода для покрытия своих постоянных затрат.

2. По мере роста объема продаж и удаления от точки безубыточности эффект производственного лeverиджа снижается. Каждый последующий процент прироста объема продаж будет приводить к нарастанию темпа прироста суммы прибыли.

3. Механизм производственного лeverиджа имеет и обратную направленность, т.е. при любом понижении объема продаж в еще большем размере будет снижаться величина прибыли предприятия.

4. Между производственным лeverиджем и прибылью наблюдается обратная зависимость: чем выше прибыль, тем ниже эффект производственного лeverиджа, и наоборот. Следовательно, производственный лeverидж — это такой инструмент, который уравнивает соотношение уровня доходности и уровня риска в процессе ведения производственно-хозяйственной деятельности.

5. Эффект производственного лeverиджа проявляется только в коротком периоде, так как постоянные затраты предприятия остаются неизменными только на протяжении короткого временного отрезка. Как только в процессе роста объема продаж случается очередной рост величины постоянных затрат, предприятию приходится преодолевать новую точку безубыточности или приспосабливать к ней свою производственно-хозяйственную деятельность.

С помощью механизма производственного левериджа можно управлять соотношением постоянных и переменных затрат, повышая тем самым эффективность деятельности при различных тенденциях конъюнктуры товарного рынка и стадии жизненного цикла предприятия.

Предприятию следует предпринимать определенные меры по снижению постоянных затрат в условиях неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка (возможно снижение объема продаж) и на ранних стадиях жизненного цикла предприятия (когда им еще не преодолена точка безубыточности). И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного запаса прочности, требования к режиму экономии постоянных затрат могут быть значительно ослаблены. Тогда предприятие может расширить объем реальных инвестиций, проводить реконструкцию, модернизацию основных производственных фондов.

При управлении постоянными затратами следует учитывать, что их высокий уровень сильно зависит от отраслевых особенностей деятельности, которые влияют на уровень фондоемкости производимой продукции, уровень механизации и автоматизации труда. Более того, предприятия с высоким значением производственного левериджа теряют гибкость в управлении своими затратами, так как постоянные затраты в меньшей степени поддаются оперативному изменению.

Резервы снижения суммы и удельного веса постоянных затрат:

- сокращение управленческих расходов при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка;
- продажа неиспользуемых основных средств и нематериальных активов с целью снижения амортизационных отчислений;
- использование лизинга основных фондов вместо их приобретения в собственность;
- уменьшение объема потребляемых коммунальных услуг и т.д.

Управляя переменными затратами, важно обеспечить их экономию, поскольку между ними и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Такая экономия приводит к росту маржинального дохода, позволяя быстрее преодолеть точку безубыточности. После ее преодоления величина экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия.

Резервы экономии переменных затрат включают:

- уменьшение численности работников основного и вспомогательных производств за счет обеспечения повышения производительности их труда;
- снижение величины товарно-материальных запасов в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка;
- обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и т.д.

Применение механизма производственного левериджа, управление постоянными и переменными затратами позволит повысить прибыль предприятия.

2. Анализ затрат на один рубль товарной продукции

Затраты на один рубль товарной продукции являются важнейшим обобщающим показателем, характеризующим уровень себестоимости продукции в целом по предприятию, так как:

- 1) он универсален и может быть определен в любой отрасли производства;
- 2) выражает прямую связь между себестоимостью и прибылью.

Затраты на один рубль товарной продукции определяются как отношение всей суммы затрат на производство и продажу продукции к товарному выпуску продукции по оптовым ценам:

$$З_{1рТП} = \frac{\sum q \cdot c}{\sum q \cdot p}$$

где $З_{1рТП}$ — затраты на один рубль товарной продукции;

q — количество, объем выпуска в натуральном выражении;

c — себестоимость;

p — цена.

В качестве объекта анализа выступает разница между фактическими и плановыми затратами на один рубль товарной продукции.

Факторы, оказывающие влияние на динамику уровня затрат на рубль произведенной продукции:

- изменение объема и структуры произведенной продукции;
- изменение уровня затрат на производство отдельной продукции;
- изменение цен и тарифов на потребленные материальные ресурсы;

— изменение оптовых цен на произведенную продукцию.

Рисунок 4 — Взаимосвязь факторов, определяющих уровень затрат на рубль произведенной продукции

Для анализа изменения затрат на один рубль товарной продукции, следует рассчитать:

1. Затраты на один рубль товарной продукции при всех плановых показателях:

$$z_{1p \text{ ТПпл}} = \frac{\sum q_{\text{пл}} \cdot c_{\text{пл}}}{\sum q_{\text{пл}} \cdot p_{\text{пл}}}$$

2. Затраты на один рубль товарной продукции, пересчитанные на фактический выпуск и ассортимент:

$$z_{1p \text{ ТП}(q_{\text{ф}})} = \frac{\sum q_{\text{ф}} \cdot c_{\text{пл}}}{\sum q_{\text{ф}} \cdot p_{\text{пл}}}$$

3. Затраты на один рубль товарной продукции, пересчитанные на фактическую себестоимость, т.е. фактический выпуск в ценах, принятых в плане:

$$z_{1p \text{ ТП}(c_{\text{ф}})} = \frac{\sum q_{\text{ф}} \cdot c_{\text{ф}}}{\sum q_{\text{ф}} \cdot p_{\text{пл}}}$$

4. Фактические затраты в ценах, действовавших в отчетном году:

$$z_{1p \text{ ТП}(p_{\text{ф}})} = \frac{\sum q_{\text{ф}} \cdot c_{\text{ф}}}{\sum q_{\text{ф}} \cdot p_{\text{ф}}}$$

Для определения фактической экономии (перерасхода) на весь выпуск, экономию (или перерасход) на один рубль товарной продукции умножают на фактический выпуск товарной продукции.

Чтобы выявить воздействие факторов на изменение величины прибыли, абсолютные приросты (снижения) затрат на рубль товарной продукции за счет каждого фактора умножают на фактический объем реализации, выраженный в плановых ценах.

3. Анализ структуры себестоимости продукции

Направления анализа структуры себестоимости продукции:

- оценка затрат на производство по экономическим элементам;
- оценка себестоимости продукции по статьям расхода.

Зная структуру себестоимости, можно установить, к какому типу относится производство: материалоемкое, трудоемкое, энергоемкое, капиталоемкое, фондоемкое.

Анализ затрат по экономическим элементам позволяет проконтролировать формирование, структуру и динамику затрат по видам, характеризующим их экономическое содержание.

Последовательность анализа затрат по экономическим элементам:

1. Находится общая величина затрат по плану и по факту (смета затрат);
2. Рассчитывается абсолютное отклонение по смете затрат (разница между фактическими и плановыми затратами);
3. Сравниваются фактические затраты отчетного периода с такими же затратами прошлого периода. Динамический анализ показателя проводится за 3—5 лет.
4. Выявляется абсолютное отклонение по каждому экономическому элементу и удельный вес каждого элемента затрат.

Анализ себестоимости по статьям затрат дает возможность установить, по каким именно статьям наблюдается экономия, а по каким — перерасход.

Анализ по статьям затрат начинают с нахождения абсолютного отклонения по статьям расхода, т.е. рассчитывается отклонение фактических затрат от плановых. После этого по абсолютному отклонению по каждой статье затрат определяют процент (удельный вес) каждой статьи к плановой сумме этой же статьи, а также к общей сумме плановых затрат (к итогу плановой себестоимости).

Вначале анализируют выполнение плана по себестоимости в целом, потом — отклонения, сформировавшиеся по отдельным статьям затрат, что позволит выявить скрытые резервы снижения себестоимости.

4. Анализ прямых материальных затрат

Самый большой удельный вес в себестоимости промышленной продукции, как правило, занимают материальные затраты, т.е. те затраты, которые прямо относятся на себестоимость конкретной продукции. Общая сумма затрат по данной статье (рис. 5) зависит от объема и структуры производства продукции, изменения удельных затрат на отдельные виды продукции.

Рисунок 5 — Факторы, определяющие уровень прямых материальных затрат

Удельные материальные затраты на конкретные виды продукции обусловлены количеством израсходованных материалов на единицу продукции и средней ценой единицы материалов.

Расход на единицу продукции зависит от качества сырья и материалов, замены одного вида материала другим, изменения рецептуры, техники, технологии и организации производства, квалификации работников, наличия отходов сырья и др.

Цена единицы сырья зависит от рынков сырья, отпускной цены поставщика, уровня инфляции и ТЗР (вид транспорта, расстояние, тариф за перевозку).

Задачи анализа затрат на материалы включают:

- контроль соблюдения утвержденных норм расхода материала (прогрессивность норм расхода материалов);
- раскрытие причин отклонения фактического расхода материалов от планового;
- поиск путей экономии материальных ресурсов.

Изменение материальных затрат относительно плановой величины зависит от ряда факторов:

1. Изменение количества расходуемых материалов (норм расхода);
2. Изменение цен на материалы;
3. Замена одного вида материала другим.

Уровень влияния каждого фактора в отдельности на величину используемых материалов устанавливается посредством метода цепных подстановок.

Чтобы определить изменение суммы материальных затрат на производство конкретного изделия из-за изменения количества использованных материалов ($\Delta MZ_i (\Delta UP)$), нужно изменение удельного расхода материала за счет конкретного фактора (ΔUP_i) умножить на плановую цену ($C_{пл\ i}$) и фактический объем производства i -го вида продукции ($VBП_{\phi i}$):

$$\Delta MZ_i (\Delta UP) = \Delta UP_i \cdot C_{пл\ i} \cdot VBП_{\phi i},$$

Чтобы установить, как переменилась общая величина материальных затрат за счет факторов, влияющих на цену ($\Delta MZ_i (\Delta C)$), нужно изменение средней цены i -го вида или группы материалов ($\Delta \bar{C}_i$) за счет i -го фактора умножить на фактическое количество используемых материалов соответствующего вида ($Q_{\phi i}$):

$$\Delta MZ_i (\Delta C) = \Delta \bar{C}_i \cdot Q_{\phi i}$$

Вследствие замены одного материала на другой меняется не только количество израсходованных материалов на единицу продукции, но и стоимость. Чтобы узнать, как изменились материальные затраты на единицу продукции ($\Delta УМЗ$), следует разность между нормой расхода заменяющего ($УР_1$) и заменяемого ($УР_0$) материала умножить на цену заменяемого материала (C_0):

$$\Delta УМЗ = (УР_1 - УР_0) \cdot C_0$$

либо разность между ценой заменяющего (C_1) и заменяемого (C_0) материала умножить на норму расхода заменяющего материала:

$$\Delta УМЗ = (C_1 - C_0) \cdot УР_1$$

Аналитические расчеты необходимо делать по каждому виду продукции на основании плановых и отчетных калькуляций с последующим обобщением полученных результатов в целом по предприятию.

5. Анализ прямых трудовых затрат

Анализ прямой заработной платы имеет большое значение, поскольку прямые трудовые затраты влияют на формирование уровня себестоимости продукции. Общая сумма прямой заработной платы (рис. 6) обусловлена объемом и структурой производства продукции, уровнем затрат на отдельные изделия. В свою очередь, уровень затрат на отдельные изделия, зависит от трудоемкости и уровня оплаты труда за один человеко-час.

Рисунок 6 — Факторы, определяющие уровень прямых трудовых затрат

В ходе анализа определяют:

- динамику заработной платы на рубль товарной продукции;
- долю прямых трудовых затрат в себестоимости продукции;
- факторы, обуславливающие величину прямых трудовых затрат;
- резервы экономии средств по данной статье затрат.

Общая сумма прямой оплаты труда в целом по предприятию характеризуется формулой:

$$ЗП_{\text{общ}} = \sum (ВВП_{\text{общ}} \cdot Уд_i \cdot ТЕ_i \cdot ОТ_i),$$

где $ЗП_{\text{общ}}$ — общая сумма прямой заработной платы на производство продукции;

$ВВП_{\text{общ}}$ — общий объем производства продукции;

$Уд_i$ — структура продукции;

$ТЕ_i$ — трудоемкость отдельных изделий;

$ОТ_i$ — уровень оплаты труда за один человеко-час.

Сумма прямой заработной платы на весь объем производство i -го вида продукции определяется:

$$ЗП_i = ВВП_i \cdot ТЕ_i \cdot ОТ_i$$

Сумма прямой заработной платы на единицу продукции i -го вида определяется:

$$УЗП_i = ТЕ_i \cdot ОТ_i,$$

где $УЗП_i$ — заработная плата на единицу продукции.

Вначале определяется, как изменилась себестоимость единицы каждого вида продукции за счет трудоемкости продукции и уровня среднечасовой оплаты труда с использованием метода абсолютных разниц:

$$\Delta УЗП(\Delta ТЕ) = \Delta ТЕ_i \cdot ОТ_{i \text{ баз}}$$

$$\Delta УЗП(\Delta ОТ) = ТЕ_{i \text{ отч}} \cdot \Delta ОТ_i$$

Затем определяется влияние факторов на изменение суммы оплаты труда на весь объем производства каждого вида продукции с использованием метода абсолютных разниц:

$$\Delta ЗП_i(\Delta ВВП) = \Delta ВВП_i \cdot ТЕ_{i \text{ баз}} \cdot ОТ_{i \text{ баз}}$$

$$\Delta ЗП_i(\Delta ТЕ) = ВВП_{i \text{ отч}} \cdot \Delta ТЕ_i \cdot ОТ_{i \text{ баз}}$$

$$\Delta ЗП_i(\Delta ОТ) = ВВП_{i \text{ отч}} \cdot ТЕ_{i \text{ отч}} \cdot \Delta ОТ_i$$

Общая сумма прямой оплаты труда в целом по предприятию зависит не только от вышеуказанных факторов, но и от структуры продукции. При увеличении доли трудоемкой продукции она возрастает и наоборот.

Трудоемкость продукции и уровень оплаты труда зависят от внедрения прогрессивной техники и технологии, механизации и автоматизации производственного процесса, квалификации работников и др.

6. Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы занимают значительный удельный вес в структуре себестоимости. Для их анализа применяются данные аналитического бухгалтерского учета.

Анализ таких расходов производится сравнением их фактической величины на один рубль продукции в динамике за 5—10 лет, а также с плановым уровнем отчетного

периода. Выясняют причины, которые вызвали абсолютное и относительное изменение таких расходов.

Факторы изменения общепроизводственных и общехозяйственных расходов:

1. Изменение численности управленческих работников и их средней заработной платы. Расчет влияния производится следующим образом:

$$ЗП = Ч \cdot ОТ,$$

где ЗП — заработная плата управленческих работников;

Ч — численность управленческих работников;

ОТ — средняя оплата труда.

$$\Delta ЗП(\Delta Ч) = \Delta Ч \cdot ОТ_{\text{баз}}$$

$$\Delta ЗП(\Delta ОТ) = Ч_{\text{отч}} \cdot \Delta ОТ$$

2. Изменение стоимости основных средств и норм амортизации. Расчет влияния производится следующим образом:

$$А = ОС \cdot НА,$$

где А — амортизация основных средств;

ОС — стоимость основных средств;

НА — норма амортизации.

$$\Delta А(\Delta ОС) = \Delta ОС \cdot НА_{\text{баз}}$$

$$\Delta А(\Delta НА) = ОС_{\text{отч}} \cdot \Delta НА$$

3. Изменение количества потребленных услуг (освещение, отопление, водоснабжение) и их стоимости. Расчет влияния производится следующим образом:

$$М = К \cdot Ц,$$

где М — расходы на освещение, отопление, водоснабжение и др.;

К — количество потребленных услуг;

Ц — стоимость услуг.

$$\Delta М(\Delta К) = \Delta К \cdot Ц_{\text{баз}}$$

$$\Delta М(\Delta Ц) = К_{\text{отч}} \cdot \Delta Ц$$

4. Изменение объема ремонтных работ и их стоимости. Расчет влияния производится следующим образом:

$$ЗР = V \cdot Ц,$$

где ЗР — затраты на текущий ремонт основных средств;

V — объем ремонтных работ;

Ц — стоимость ремонтных работ.

$$\Delta ЗР(\Delta V) = \Delta V \cdot Ц_{\text{баз}}$$

$$\Delta ЗР(\Delta Ц) = V_{\text{отч}} \cdot \Delta Ц$$

5. Изменение количества машин и затрат на содержание одной машины. Расчет влияния производится следующим образом:

$$З = КМ \cdot ЗС,$$

где З — затраты на содержание легкового транспорта;

КМ — количество машин;

ЗС — затраты на содержание одной машины.

$$\Delta З(\Delta КМ) = \Delta КМ \cdot ЗС_{\text{баз}}$$

$$\Delta З(\Delta ЗС) = КМ_{\text{отч}} \cdot \Delta ЗС$$

6. Количество командировок, средняя продолжительность, средняя стоимость одного дня командировки. Расчет влияния производится следующим образом:

$$РК = К \cdot Д \cdot СД,$$

где РК — расходы по командировкам;

К — количество командировок;

Д — средняя продолжительность командировок;

СД — средняя стоимость одного дня командировки.

$$\Delta РК(\Delta К) = \Delta К \cdot Д_{\text{баз}} \cdot СД_{\text{баз}}$$

$$\Delta РК(\Delta Д) = К_{\text{отч}} \cdot \Delta Д \cdot СД_{\text{баз}}$$

$$\Delta РК(\Delta СД) = К_{\text{отч}} \cdot Д_{\text{отч}} \cdot \Delta СД$$

7. Количество человеко-дней простоя и уровень оплаты за день простоя. Расчет влияния производится следующим образом:

$$ОП = ДП \cdot ОД,$$

где ОП — оплата простоев;

ДП — дни простоя;

ОД — оплата за один день простоя.

$$\Delta ОП(\Delta ДП) = \Delta ДП \cdot ОД_{\text{баз}}$$

$$\Delta ОП(\Delta ОД) = ДП_{\text{отч}} \cdot \Delta ОД$$

8. Изменение объема намеченных мероприятий по охране труда и их стоимости. Расчет влияния производится следующим образом:

$$Р = V \cdot С,$$

где Р — расходы на охрану труда;

V — объем намеченных мероприятий на охрану труда;

С — стоимость мероприятий.

$$\Delta Р(\Delta V) = \Delta V \cdot С_{\text{баз}}$$

$$\Delta Р(\Delta С) = V_{\text{отч}} \cdot \Delta С$$

7. Определение резервов снижения себестоимости продукции

Главнейшим фактором увеличения прибыли предприятия является снижение себестоимости выпускаемой им продукции.

К основным источникам резервов снижения себестоимости промышленной продукции ($P \downarrow C$) относятся:

1. Повышение объема производства продукции за счет более полного использования производственной мощности предприятия ($P \uparrow VBP$);
2. Сокращение затрат на производство продукции ($P \downarrow Z$) за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования материалов, сырья, электроэнергии, топлива, сокращение производственного брака и т.д.

Величина резервов снижения себестоимости единицы продукции определяется следующим образом:

$$P \downarrow C = C_{\text{возм}} - C_{\text{факт}} = \frac{Z_{\text{факт}} - P \downarrow Z + ДЗ}{VBP_{\text{факт}} + P \uparrow VBP} - \frac{Z_{\text{факт}}}{VBP_{\text{факт}}},$$

где $C_{\text{возм}}$ — возможный уровень себестоимости единицы продукции;

$C_{\text{факт}}$ — фактический уровень себестоимости единицы продукции;

$Z_{\text{факт}}$ — фактические затраты на производство продукции;

ДЗ — дополнительные затраты, необходимые для освоения резервов увеличения производства продукции;

$VBP_{\text{факт}}$ — фактический объем выпуска продукции.

Резервы роста производства продукции выявляются в процессе анализа выполнения производственной программы. Если увеличить объем производства продукции на имеющихся производственных мощностях, то возрастают только переменные затраты, а сумма постоянных расходов, как правило, не изменяется; в результате чего и снижается себестоимость продукции.

Резервы сокращения затрат выявляются по каждой статье расходов за счет конкретных организационно-технических мероприятий (например, внедрение более прогрессивной техники, улучшение организации труда), которые будут способствовать экономии заработной платы, сырья, топлива, энергии и т.д.

Экономия затрат по оплате труда в результате внедрения организационно-технических мероприятий можно рассчитать следующим образом:

$$P \downarrow ЗП = \Sigma (TE_1 - TE_0) \cdot OT_{пл} \cdot VBP_{пл}$$

где $P \downarrow ЗП$ — резерв снижения суммы оплаты труда;

TE_1 — трудоемкость продукции после внедрения соответствующих мероприятий;

TE_0 — трудоемкость продукции до внедрения соответствующих мероприятий;

$OT_{пл}$ — планируемый уровень среднечасовой оплаты труда;

$VBP_{пл}$ — планируемый объем производства продукции.

Сумма экономии возрастет на процент отчислений от фонда оплаты труда, включаемых в себестоимость продукции.

Резерв снижения материальных затрат на производство запланированного выпуска продукции за счет внедрения новых технологий и других мероприятий определяют следующим образом:

$$P \downarrow МЗ = \Sigma (УР_1 - УР_0) \cdot VBP_{пл} \cdot Ц_{пл}$$

где $P \downarrow МЗ$ — резерв снижения материальных затрат;

$УР_1$ — расход материальных ресурсов на единицу продукции после внедрения соответствующих мероприятий;

$УР_0$ — расход материальных ресурсов на единицу продукции до внедрения соответствующих мероприятий;

$Ц_{пл}$ — плановые цены на материалы.

Резерв сокращения расходов на содержание основных средств за счет продажи, передачи в долгосрочную аренду, консервации и списания неиспользуемых объектов основных средств определяется по формуле:

$$P \downarrow А = \Sigma (P \downarrow ОФ_i \cdot НА_i)$$

где $P \downarrow А$ — резерв снижения за счет амортизации;

$P \downarrow ОФ_i$ —резерв уменьшения первоначальной стоимости основных фондов;

$НА_i$ — норма амортизации.

Резервы экономии накладных расходов определяются на основе факторного анализа по каждой статье затрат за счет сокращения управленческого аппарата, командировочных, представительских, канцелярских расходов и т.д.

Дополнительные затраты на освоение резервов увеличения производства продукции подсчитываются отдельно по каждому ее виду. К ним относят заработную плату за дополнительный выпуск продукции, расход сырья и материалов, электроэнергии и др.

Их величина определяется следующим образом:

$$ДЗ = P \uparrow VBP_i \cdot ПЗ_{i \text{ факт}}$$

где $ПЗ_{i \text{ факт}}$ — фактические переменные затраты i -го ресурса;

$P \uparrow VBP_i$ — резерв увеличения выпуска продукции i -го вида.

Подобные расчеты производятся по каждому виду продукции и по каждому организационно-техническому мероприятию, что позволяет более полно оценить их эффективность.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключается сущность CVP-анализа?
2. Охарактеризуйте основные элементы анализа безубыточности производства.
3. Раскройте суть графического метода вычисления точки безубыточности.
4. Объясните методику исчисления маржинального дохода при нахождении точки безубыточности.
5. В чем заключается метод уравнений при определении порога рентабельности?
6. Что такое производственный леверидж?
7. Какие факторы оказывают влияние на величину производственного левериджа?
8. Как рассчитывается и анализируется показатель затрат на один рубль товарной продукции?
9. Какие факторы влияют на себестоимость продукции?
10. В чем заключается анализ затрат по экономическим элементам?
11. Какова методика анализа затрат по статьям расходов?
12. Изложите методику анализа прямых материальных затрат.
13. Каким образом исчисляется материалоотдача и материалоемкость продукции?
14. Какие факторы влияют на изменение суммы прямой оплаты труда?
15. Назовите основные источники резервов снижения себестоимости продукции.

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ

1. С какой целью необходимо управлять затратами:

- а) чтобы установить цену на продукцию;
- б) чтобы снизить затраты на производство продукции;
- в) чтобы исчислить финансовый результат деятельности предприятия;
- г) чтобы получить максимальную прибыль.

2. Под затратами понимают:

- а) виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для формирования резервного капитала;
- б) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, способные принести доход в будущем;
- в) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода
- г) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг).

3. Под расходами понимают:

- а) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, способные принести доход в будущем;
- б) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода;
- в) виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации;
- г) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг).

4. Под издержками понимают:

- а) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, способные принести доход в будущем;
- б) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода;
- в) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг);
- г) виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации резервного капитала.

5. Характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг):

- а) издержки;
- б) затраты;
- в) расходы.

6. Особенности затрат как предмета управления:

- а) динамизм, многообразие;
- б) сложность и противоречивость влияния на финансовый результат;
- в) трудность измерения, учета и оценки;
- г) все вышеперечисленное.

7. Объектами управления признаются:

- а) руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений;
- б) затраты предприятия, процесс их формирования и снижения.

8. К функциям управления затратами на стадии реализации решения относятся:

- а) прогнозирование и планирование;
- б) организация;
- в) координация и регулирование;
- г) мотивация и стимулирование;
- д) учет и анализ.

9. К функциям управления затратами на стадии разработки, принятия решения относятся:

- а) прогнозирование;
- б) организация;
- в) регулирование;
- г) планирование;
- д) учет и анализ.

10. Планирование — это:

- а) способ определения фактического состояния объекта, а также отклонений от учетных данных, неучтенных ценностей, потерь, недостатков, хищений;
- б) процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм, который направлен на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов;
- в) первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат;
- г) непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка.

11. Задачей оперативно-производственного планирования является:

- а) составление смет по конкретным подразделениям на короткий период времени (день, час);
- б) сбор информации об издержках предприятия;
- в) составление смет и бюджетов предприятия в целом на конкретный период времени (год);
- г) обеспечение исходными данными финансовый и управленческий учет.

12. Задачей технико-экономического планирования является:

- а) составление смет и бюджетов предприятия в целом на конкретный период времени (год);
- б) составление смет по конкретным подразделениям на короткий период времени (день, час);
- в) сбор информации об издержках предприятия;
- г) обеспечение исходными данными финансовый и управленческий учет.

13. Контроль — это:

- а) нормы расхода ресурсов на единицу продукции, установленные технологической документацией;
- б) выявление взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий;
- в) завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий;
- г) первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат.

14. Анализ — это:

- а) контроль за материальными издержками;
- б) завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий;
- в) выявление взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий;
- г) нормы расхода ресурсов на единицу продукции, установленные технологической документацией.

15. Производственный учет — это:

- а) аналитическая система формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений;
- б) совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции;
- в) информация об издержках предприятия;
- г) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

16. Управление затратами регулируется:

- а) главой 25 НК РФ;
- б) главой 25 ГК РФ;
- в) ПБУ 9/99;
- г) ПБУ 10/99.

17. По характеру, а также условиям осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы подразделяют на:

- а) расходы, связанные с производством и реализацией;
- б) внереализационные расходы;
- в) расходы на продажу;
- г) операционные расходы.

18. К расходам, связанным с производством и реализацией, не относят:

- а) расходы, связанные с производством, хранением и доставкой товаров;
- б) расходы на освоение природных ресурсов;
- в) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- г) расходы на оплату труда;
- д) амортизационные отчисления.

19. Элементы затрат согласно требованиям НК РФ:

- а) материальные расходы;
- б) расходы на освоение природных ресурсов;
- в) расходы на оплату труда;
- г) отчисления во внебюджетные фонды;
- д) амортизационные отчисления;
- е) прочие расходы.

20. При определении материальных расходов при списании материалов в производство применяют метод :

- а) списания по сумме чисел лет срока полезного использования объекта ;
- б) списания по стоимости единицы;
- в) ФИФО;
- г) ЛИФО;
- д) списания по средней себестоимости.

21. Стоимость инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом, относят к:

- а) материальным расходам;
- б) расходам на оплату труда;
- в) начисленной амортизации;
- г) прочим расходам.

22. Денежное выражение части основных фондов, переносимой на себестоимость в течение отчетного периода, называется:

- а) амортизацией;
- б) калькуляцией;
- в) себестоимостью.

23. Амортизируемое имущество делится на амортизационные группы в зависимости от:

- а) срока его полезного использования;
- б) его стоимости;
- в) по желанию руководителя предприятия.

24. Какие способы начисления амортизации применяются для целей налогообложения:

- а) линейный;
- б) способ уменьшаемого остатка;
- в) по сумме чисел лет срока полезного использования;
- г) нелинейный.

25. Для зданий, сооружений, передаточных устройств, НМА, относящихся к 8—10 амортизационным группам, амортизация может начисляться только:

- а) нелинейным методом;
- б) линейным методом.

26. Расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала, в соответствии с требованиями НК РФ относят к:

- а) материальным расходам;
- б) расходам на оплату труда;
- в) начисленной амортизации;
- г) прочим расходам;
- д) внереализационным расходам.

27. Расходы на командировки в соответствии с требованиями НК РФ относят к:

- а) материальным расходам;
- б) расходам на оплату труда;
- в) начисленной амортизации;
- г) прочим расходам.

28. Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств в соответствии с требованиями НК РФ относят к:

- а) материальным расходам;
- б) расходам на оплату труда;
- в) начисленной амортизации;
- г) прочим расходам;
- д) внереализационным расходам.

29. Элементы затрат согласно требованиям ПБУ 10/99:

- а) материальные расходы;
- б) расходы на освоение природных ресурсов;
- в) расходы на оплату труда;
- г) отчисления на социальные нужды;
- д) амортизация;
- е) прочие расходы.

30. Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности в соответствии с требованиями ПБУ 10/99, относят к:

- а) материальным расходам;
- б) расходам на оплату труда;
- в) начисленной амортизации;
- г) прочим расходам;
- д) внереализационным расходам.

31. Какие способы начисления амортизации не применяются для целей бухгалтерского учета:

- а) линейный;
- б) способ уменьшаемого остатка;
- в) по сумме чисел лет срока полезного использования;
- г) нелинейный;
- д) пропорционально объему продукции (работ).

32. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, определенной в зависимости от срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией:

- а) при линейной способе;
- б) при способе уменьшаемого остатка;
- в) при способе расчета по сумме чисел лет срока полезного использования;
- г) при нелинейном способе;
- д) при списании стоимости пропорционально объему продукции (работ).

33. Метод ФИФО основан на том, что:

- а) непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке;
- б) ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок;
- в) ресурсы, поступающие в производство первыми, должны оцениваться по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало года;
- г) запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода.

34. Управленческий учет — это:

- а) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности предприятия;
- б) сбор и обработка данных для оперативного управления и составления отчетности;
- в) аналитическая система формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений;
- г) сбор информации об издержках предприятия.

35. Финансовый учет — это:

- а) последовательное и полное отражение производственно-хозяйственной деятельности предприятия;
- б) сбор информации об издержках предприятия;
- в) информация для внутренних и внешних пользователей, основанная на общих для всех предприятий правилах ведения учета;
- г) аналитическая система формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений.

36. Задачей финансового учета является:

- а) приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка;
- б) составление финансового отчета внешним пользователям информации;
- в) выявление взаимосвязи и взаимозависимости между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий;
- г) сбор и обработка информации в целях планирования, управления и контроля.

37. Задачей управленческого учета является:

- а) выявление взаимосвязи и взаимозависимости между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий;
- б) сбор и обработка информации в целях планирования, управления и контроля;
- в) составление финансового отчета внешним пользователям информации;
- г) приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка.

38. Предметом управленческого учета является:

- а) выявление взаимосвязи и взаимозависимости между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий;
- б) совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством;
- в) приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка;
- г) совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия.

39. К функциям управленческого учета не относятся:

- а) обеспечение информацией руководителей всех уровней управления;
- б) оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;
- в) формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
- г) обеспечение информацией налоговых органов, кредиторов, инвесторов.

40. Метод управленческого учета — это:

- а) приемы и способы, посредством которых отражаются объекты управленческого учета;
- б) совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством;
- в) приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка;
- г) выявление взаимосвязи и взаимозависимости между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий.

41. Правила и методика управленческого учета:

- а) рекомендуются государством;
- б) определены Минэкономразвития РФ как рекомендательные;
- в) устанавливаются самим предприятием.

42. В управленческом учете отчеты составляются:

- а) по мере возникновения необходимости: ежемесячно, еженедельно, ежедневно, а иногда и немедленно;
- б) по тогам года.

43. Информация управленческого учета:

- а) не является коммерческой тайной, она открыта, публична и в некоторых случаях заверяется независимыми аудиторами;
- б) составляет коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации.

44. По способу отнесения на себестоимость конкретного изделия затраты делятся на:

- а) прогрессивно-переменные;
- б) косвенные;
- в) прямые;
- г) пропорционально-переменные;
- д) постоянные.

45. Релевантные затраты — это:

- а) затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями;
- б) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения;
- в) затраты, измеряемые с точки зрения упущенной возможности, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения;
- г) издержки, которые нельзя проинвентаризировать.

46. К классификации затрат для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли относятся:

- а) входящие и истекшие;
- б) регулируемые и нерегулируемые;
- в) предельные и приростные;
- г) планируемые и непланируемые.

47. К классификации затрат для принятия решений и планирования относятся:

- а) регулируемые и нерегулируемые;
- б) основные и накладные;
- в) прямые и косвенные;
- г) постоянные, переменные и условно-постоянные.

48. Накладные расходы — это:

- а) затраты, возникающие в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции;
- б) комплексные расходы, связанные с обслуживанием и управлением производством;
- в) носят общий характер для производства нескольких видов продукции характер;
- г) издержки, носящие общий характер для производства нескольких видов продукции, включающиеся в их себестоимость на основе специальных расчетов.

49. Косвенные затраты — это:

- а) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения;
- б) затраты, которые возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота);
- в) затраты, возникающие в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции;
- г) затраты, носящие общий характер для производства нескольких видов продукции, включающейся в их себестоимость на основе специальных расчетов.

50. Общехозяйственные расходы — это:

- а) оплата труда основных производственных рабочих;
- б) затраты на сырье и материалы;
- в) оплата консультационных, аудиторских услуг;
- г) административно-управленческие расходы.

51. Прямые затраты учитываются по:

- а) дебету счета 20 «Основное производство»;
- б) дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы»;
- в) кредиту счета 20 «Основное производство»;
- г) дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

52. Совокупные постоянные затраты организации – 4000 р., объем производств – 600 ед. изделий. При объеме производства в 300 ед. изделий постоянные затраты на весь объем производства составят:

- а) 3000;
- б) 6000;
- в) 2000;
- г) 4000.

53. Коэффициент реагирования затрат — это:

- а) определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию;
- б) разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам;
- в) заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства;
- г) соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия.

54. Переменные затраты:

- а) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения;
- б) являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии;
- в) возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота);
- г) являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции.

55. Постоянные затраты:

- а) являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии;
- б) возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота);
- в) не зависят от объема произведенной продукции;
- г) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения.

56. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:

- а) контролируемых и неконтролируемых затратах;
- б) релевантных издержках и доходах;
- в) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- г) нет правильного ответа.

57. Внепроизводственные затраты:

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

58. Истекшие затраты — это:

- а) затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции;
- б) издержки, носящие общий характер для производства нескольких видов продукции, включающиеся в их себестоимость на основе специальных расчетов;
- в) те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем;
- г) ресурсы, которые в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем.

59. Входящие затраты — это:

- а) ресурсы, которые в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем;
- б) ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и должны принести доходы в будущем;
- в) издержки, носящие общий характер для производства нескольких видов продукции, включающиеся в их себестоимость на основе специальных расчетов;
- г) затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.

60. Производственные затраты — это затраты:

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

61. Безвозвратные затраты — это:

- а) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения;
- б) затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями;
- в) затраты, измеряемые с точки зрения упущенной возможности, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения;
- г) издержки, которые нельзя проинвентаризировать.

62. Вмененные затраты — это:

- а) издержки, которые нельзя проинвентаризировать;
- б) затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями;
- в) затраты, измеряемые с точки зрения упущенной возможности, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения;
- г) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения.

63. Условно-постоянные затраты:

- а) содержат как переменные, так и постоянные компоненты;
- б) издержки, которые нельзя проинвентаризировать;
- в) материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать;
- г) возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота).

64. В смету затрат включены следующие элементы:

- а) амортизация основных средств;
- б) возвратные отходы;
- в) расходы на подготовку и освоение производства;
- г) топливо и энергия на технологические цели;
- д) прочие затраты;
- е) общепроизводственные затраты;

65. Однократные или периодически производимые расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени называют:

- а) единовременными;
- б) текущими;
- в) производственными;
- г) косвенными.

66. Затраты, которые обусловлены отказом от одного товара в пользу другого называют:

- а) вмененными;
- б) явными;
- в) производственными;
- г) релевантными.

67. Производительные затраты, в результате которых получают доходы от продажи тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты, называются:

- а) вмененными;
- б) явными;
- в) эффективными;
- г) релевантными.

68. Себестоимость — это:

- а) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии, способные принести доход в будущем;
- б) выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию продукции;
- в) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода;
- г) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции.

69. К принципам, определяющим себестоимость, не относятся:

- а) связь с осуществляемой деятельностью;
- б) разделение текущих и единовременных затрат;
- в) имущественная обособленность предприятия;
- г) последовательность применения учетной политики.

70. В зависимости от состава затрат различают:

- а) себестоимость валовой продукции;
- б) цеховую себестоимость;
- в) производственную себестоимость;
- г) индивидуальную себестоимость.

71. Производственная себестоимость, увеличенная на величину коммерческих расходов, называется:

- а) валовой;
- б) цеховой;
- в) полной;
- г) товарной.

72. Себестоимость, рассчитанная посредством корректировки валовой продукции на изменение остатков незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства, называется:

- а) валовой;
- б) цеховой;
- в) полной;
- г) товарной.

73. Плановая себестоимость:

- а) определяется на основании текущих норм расхода материальных и трудовых ресурсов столько же раз в год, сколько происходит изменение данных норм и нормативов;
- б) свидетельствует о размере реально затраченных средств на выпуск продукции и степени выполнения плана за отчетный период;
- в) обуславливает деятельность предприятия на установленный плановый период.

74. Отчетная себестоимость:

- а) определяется на основании текущих норм расхода материальных и трудовых ресурсов столько же раз в год, сколько происходит изменение данных норм и нормативов;
- б) свидетельствует о размере реально затраченных средств на выпуск продукции и степени выполнения плана за отчетный период;
- в) обуславливает деятельность предприятия на установленный плановый период.

75. Калькулирование — это:

- а) выявление взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий;
- б) система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;
- в) нормы расхода ресурсов на единицу продукции, установленные технологической документацией;
- г) сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, так или иначе связанных с производственными затратами.

76. Под носителем затрат понимают:

- а) совокупность материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых связано с процессом производства продукции (работ, услуг);
- б) виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации;
- в) часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода;
- г) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии, способные принести доход в будущем.

77. Объектом калькулирования является:

- а) центр ответственности;
- б) место возникновения затрат;
- в) центр затрат;
- г) ни один ответ не верен;
- д) продукт, работа, услуга.

78. Фактическая (отчетная) калькуляция составляется:

- а) и рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода;
- б) для сбора информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций;
- в) для отражения совокупности всех затрат на производство и реализацию продукции;
- г) на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

79. Плановая калькуляция составляется:

- а) при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода;
- б) для сбора информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций;
- в) для отражения совокупности всех затрат на производство и реализацию продукции;
- г) на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

80. Сметная калькуляция составляется:

- а) и отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции;
- б) для сбора информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций;
- в) при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода;
- г) на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

81. К классификации методов учета затрат и калькулирование по оперативности учета и контроля затрат относится:

- а) учет фактической себестоимости;
- б) калькулирование полной себестоимости;
- в) калькулирование неполной себестоимости;
- г) учет затрат по функциям.

82. К классификации методов учета затрат и калькулирование по объектам учета затрат не относится:

- а) учет затрат по функциям;
- б) калькулирование полной себестоимости;
- в) позаказный метод;
- г) попроцессный метод.

83. К классификации методов учета затрат и калькулирование по полноте учета относится:

- а) позаказный метод;
- б) учет фактической себестоимости;
- в) учет нормативных затрат;
- г) калькулирование полной себестоимости.

84. В зависимости от способа расчета можно выделить следующие основные способы калькулирования:

- а) попередельный;
- б) коэффициентный;
- в) комбинированный;
- г) попроцессный;
- д) нормативный (эквивалентный);
- е) пооперационный.

85. Попередельный метод применяется на производстве, где:

- а) ограниченная номенклатура продукции;
- б) определяется индивидуальная себестоимость продукции;
- в) исходное сырье последовательно превращается в готовую продукцию;
- г) каждая часть производственного процесса заканчивается выпуском промежуточного продукта;
- д) массовый характер производства.

86. При позаказном метод калькулирования:

- а) определяется средняя себестоимость продукции;
- б) себестоимость каждого изделия определяется до завершения всех работ;
- в) себестоимость определяется делением суммы всех произведенных затрат на количество готовой продукции;
- г) себестоимость каждого изделия определяется после завершения всех работ.

87. Позаказный метод учета затрат применяется:

- а) при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия;
- б) характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция;
- в) в отраслях промышленности с серийным и поточным производством;
- г) в добывающих отраслях промышленности и в энергетике, характеризующихся массовым типом производства.

88. Попроцессный метод применяется:

- а) в отраслях промышленности с серийным и поточным производством;
- б) на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция;
- в) в добывающих отраслях промышленности и в энергетике, характеризующихся массовым типом производства;
- г) при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

89. Метод, используемый при изготовлении уникального или специального изделия:

- а) попроцессный;
- б) позаказный;
- в) попередельный;
- г) нормативный;
- д) параметрический.

90. Попередельный метод применяется:

- а) при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия;
- б) характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция;
- в) в добывающих отраслях промышленности и в энергетике, характеризующихся массовым типом производства;
- г) в отраслях промышленности с серийным и поточным производством.

91. Попроцессный метод применяется на предприятиях:

- а) с ограниченной номенклатурой продукции;
- б) где каждая часть производственного процесса заканчивается выпуском промежуточного продукта;
- в) где отсутствует незавершенное производство (в большинстве случаев);
- г) при индивидуальном и мелкосерийном производстве;
- д) где происходит учет отклонений от норм.

92. Нормативный метод характеризуется:

- а) использованием в добывающих отраслях промышленности и в энергетике, характеризующихся массовым типом производства;
- б) составлением по каждому виду изделия предварительной нормативной калькуляции;
- в) использованием при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия;
- г) использованием в отраслях промышленности с серийным и поточным производством.

93. Побочные продукты:

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

94. Отходы:

- 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) имеют малую стоимость реализации и появляются в небольших количествах в процессе производства основных продуктов;
- г) остатки сырья, которые могут быть проданы, переработаны.

95. Нормирование — это:

- а) непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка;
- б) процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм;
- в) контроль за материальными издержками;
- г) проверка соответствия данных бухгалтерского учета и фактического наличия имущества.

96. Лимит — это:

- а) нормы расхода ресурсов на единицу продукции, установленные технологической документацией;
- б) завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий;
- в) контроль за материальными издержками;
- г) выявление взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий.

97. Лимитирование — это:

- а) процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм;
- б) контроль за материальными издержками, основанный на системе норм запасов и затрат;
- в) проверка соответствия данных бухгалтерского учета и фактического наличия имущества;
- г) непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка.

98. Кто несет ответственность за ценовое отклонение по материалам:

- а) отдел снабжения;
- б) производственный отдел;
- в) отдел сбыта.

99. Кто несет ответственность за отклонение цен на реализованную продукцию:

- а) отдел сбыта;
- б) отдел логистики;
- в) отдел снабжения;
- г) производственный отдел.

100. Метод усреднения основан на том, что:

- а) запасы единиц продукции на начало периода были начаты и закончены в пределах отчетного периода;
- б) непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке;
- в) ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок;
- г) ресурсы, поступающие в производство первыми, должны оцениваться по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало года.

101. Бракованные единицы продукции — это:

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

102. Центр ответственности — это:

- а) отдельный объект учета затрат, позволяющий совместить место возникновения затрат с ответственностью менеджера, возглавляющее хозрасчетное подразделение;
- б) структурное подразделение, представляющее собой объекты нормирования, планирования и учета издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов;
- в) первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат.

103. Учет по центрам ответственности необходим для:

- а) управления, планирования и принятия необходимых решений;
- б) повышения уровня контроля над затратами;
- в) удовлетворение потребности в информации.

104. Центр инвестиций ответственен за:

- а) уровень затрат;
- б) уровень прибыли;
- в) уровень инвестиций;
- г) прибыль на инвестицию.

105. Выберите верное утверждение для системы стандарт-кост:

- а) порядок ведения бухгалтерского учета регламентирован, разработаны общие отраслевые стандарты и нормы;
- б) косвенные издержки относят на себестоимость продукции в сумме фактически произведенных затрат;
- в) возможность контроля над постоянными затратами;
- г) систематическое обобщение и анализ возникших отклонений для устранения негативных явлений в производственном процессе;
- д) ни один ответ не верен.

106. Система «стандарт-кост»:

- а) используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством;
- б) система калькулирования, основанная на жестком нормировании всех затрат;
- в) составлением по каждому виду изделия предварительной нормативной калькуляции;
- г) используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

107. Система «директ-костинг»:

- а) применяется в добывающих отраслях промышленности и в энергетике, характеризующихся массовым типом производства;
- б) учет и планирование только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат;
- в) система калькулирования, основанная на жестком нормировании всех затрат;
- г) используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством.

108. Достоинствами системы директ-кост являются:

- а) контроль затрат в момент их возникновения;
- б) ни один ответ не верен;
- в) управление структурой производства;
- г) установление причин возникновения отклонений в ходе производства;
- д) установление цены на основе исчисленной себестоимости продукции.

109. Для системы «директ-кост» характерно:

- а) контроль затрат в момент их возникновения;
- б) изучение взаимосвязи между затратами и различными производственными процессами;
- в) упрощение нормирования, планирования;
- г) учет постоянных затрат в целом по предприятию и отнесение их на уменьшение операционной прибыли;
- д) отдельный учет и контроль затрат по действующим нормам.

110. Система «директ-кост» используется для:

- а) разработки инвестиционной политики организации;
- б) принятия краткосрочных управленческих решений;
- в) составления внешней отчетности и уплаты налогов;
- г) ни один ответ не верен.

111. Деятельность объединенных в определенную структуру субъектов, которая направлена на гарантированное достижение наиболее эффективным способом поставленных целей путем устранения «узких мест», выявленных при исследованиях называется

- а) разработки инвестиционной политики организации;
- б) контроллинг;
- в) анализ хозяйственной деятельности;
- г) мониторинг.

112. Отклонение по производительности труда рассчитывается как:

- а) разность нормативного времени и фактически отработанного, умноженная на фактическую ставку оплаты труда;
- б) разность нормативной цены единицы материала и фактической, умноженной на количество купленного материала;
- в) разность фактической цены единицы материала и нормативной, умноженной на количество купленного материала;
- г) разность нормативного времени и фактически отработанного, умноженная на нормативную ставку оплаты труда;
- д) разность фактически отработанного времени и нормативного, умноженная на нормативную ставку оплаты труда.

113. Отклонение по цене используемых материалов определяется как:

- а) разность фактической цены единицы материала и нормативной, умноженной на количество купленного материала;
- б) разность нормативной цены единицы материала и фактической, умноженной на количество купленного материала;
- в) разность фактически отработанного времени и нормативного, умноженная на нормативную ставку оплаты труда;
- г) разность нормативного времени и фактически отработанного, умноженная на нормативную ставку оплаты труда;
- д) разность нормативной цены единицы материала и фактической, умноженной на нормативное количество материала.

114. Маржинальная прибыль на единицу изделия — это:

- а) величина затрат, покрывающая постоянные издержки предприятия;
- б) величина, которая постоянна для любого объема производства;
- г) превышение выручки от реализации над всеми переменными расходами;
- д) сумма основных расходов и прибыли организации;
- е) разница между выручкой продукции и ее производственной себестоимостью.

115. Маржинальный доход — это:

- а) разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам;
- б) определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом;
- в) соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия;
- г) заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности.

116. Механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема продажи продукции (работ, услуг) — это:

- а) производственный левверидж;
- б) маржинальный запас прочности;
- в) порог рентабельности.

117. Показатель, характеризующий объем продажи продукции, при котором выручка предприятия от продажи продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам — это:

- а) производственный левверидж;
- б) маржинальный запас прочности;
- в) порог рентабельности.

118. Разность между ценой продукции и средними переменными затратами; отражающая вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли — это:

- а) норма маржинального дохода;
- б) маржинальный запас прочности;
- в) средняя величина маржинального дохода.

119. При росте объема производства величина переменных затрат на единицу продукции:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) остается неизменной;
- в) равняется уровню постоянных затрат;
- г) в расчете на единицу продукции увеличивается.

120. Чему равна точка безубыточности, если цена реализации – 16р., переменные затраты на единицу – 14 р., постоянные затраты на период – 100р.:

- а) 2;
- б) 200;
- в) 30;
- г) 100;
- д) 50.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. II: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ: принят Гос. Думой РФ 19 июля 2000 г.: ред. от 29.12.2014 г. // СПС «КонсультантПлюс». – М., 2016.
2. Российская Федерация. Минфин России. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ: утверждено 6 мая 1999 г.: в ред. от 27.04.2012 г. // СПС «КонсультантПлюс». – М., 2016.
3. Бороненкова, С.А. Управленческий анализ: учеб. пособие / С.А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 384 с.
4. Гомонко, Э.А. Управление затратами на предприятии: учебник / Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. – М.: КНОРУС, 2010. – 320 с.
5. Друри, К. Учет затрат методом стандарт-кост: пер. с англ. / К. Друри; под ред. Н.Д. Эриашвели. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
6. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / А.И. Алексеева [и др.]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 672 с.
7. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: РИОР, 2009. – 234 с.
8. Котляров, С.А. Управление затратами: учеб. пособие. / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
9. Кузьмина, М.С. Управление затратами предприятия (организации): учеб. пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. – М.: КНОРУС, 2015. – 312 с.
10. Лебедев, В.Г. Управление затратами на предприятии: учеб. для вузов / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев / под ред. Г.А. Краюхина. – 5-е изд. – СПб.: Питер, 2012. – 592 с.
11. Лева, О.В. Управление затратами: учеб. пособие [Электронный ресурс] / О.В. Лева. – Белгород: Изд-во БГТУ им. В.Г. Шухова, 2006. – 200 с. – Режим доступа: <http://www.twirpx.com/file/331494>.
12. Савицкая, Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: краткий курс / Г.В. Савицкая. – 3-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 320 с.
13. Чечевицына, Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебник / Л.Н. Чечевицына, И.Н. Чуев. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Дашков и К, 2006. – 352 с.
14. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 9-е изд., изм. и доп. – М.: Дашков и К, 2014. – 484 с.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Ананькина, Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина [и др.]; под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
2. Керимов, В.Э. Методы управления затратами и качеством продукции: учеб. пособие / В.Э. Керимов [и др.]. – М.: Маркетинг, 2002. – 108 с.
3. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2014. – 384 с.
4. Котенева, Е.Н. Управление затратами предприятия: учеб. пособие / Е.Н. Котенева, Г.К. Краснослободская, С.О. Фильчакова. – М. Дашков и К, 2008. – 224 с.
5. Лабзунов, П.П. Управление ценами и затратами в современной экономике / П.П. Лабзунов. – М.: Книжный мир, 2013. – 288 с.
6. Лапигин, Ю.Н. Управление затратами на предприятии: практ. руководство / Ю.Н. Лапигин, Н.Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. – 102 с.
7. Мицкевич, А.А. Управление затратами и прибылью / А.А. Мицкевич. – М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест: Ин-т экон. стратегий, 2003. – 192 с.
8. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф.Палий. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 288 с.
9. Рубинштейн, Е.И. Управление затратами: учеб. пособие [Электронный ресурс] / Е.И. Руинштейн. – Сургут: Изд-во СурГУ, 2004. – 149 с. – Режим доступа: <http://www.twirpx.com/file/147307/>
10. Серебренников, Г.Г. Управление затратами на предприятии: учеб. пособие [Электронный ресурс] / Г.Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. ун-та, 2007. – 80 с. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m1255/>
11. Трубочкина, М.И. Управление затратами предприятия: учеб. пособие / М.И. Трубочкина. – М.: Инфра-М, 2009. – 320 с.
12. Черных, И.Н. Организация учета затрат по центрам ответственности: учеб. пособие / И.Н. Черных, З.Ч. Хамидуллина. – М.: КНОРУС, 2013. – 160 с.

Учебное электронное издание

О р д ы н с к а я Марина Евгеньевна

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

учебное пособие

Подписано к использованию 19.09.16. Усл. печ. л. 5,12.

ООО «ЭЛИТ». 385020, РФ, Республика Адыгея, г. Майкоп, а/я 09.
E-mail: elit-publishing@ya.ru

Требования к браузеру: поддержка формата pdf.