МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

_____

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Пензенский государственный университет
архитектуры и строительства»
(ПГУАС)

Т.Е. Мусатова, А.Н. Усатенко

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ОРГАНИЗАЦИИ)

Рекомендовано Редсоветом университета
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»

Пенза 2016

УДК 657.471:005.936.3(075.8)
ББК 65.290-86я73
М91

Рецензенты: генеральный директор ООО «Засечное» (г. Пенза) А.Н. Сафьянов;
доктор экономических наук, профессор Б.Б. Хрусталев (ПГУАС)

Мусатова Т.Е.

М91 Управление затратами предприятия (организации): учеб. пособие по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» / Т.Е. Мусатова, А.Н. Усатенко. – Пенза: ПГУАС, 2016. –136 с.

Учебное пособие подготовлено с целью улучшения теоретической и практической подготовки студентов по дисциплине «Управление затратами предприятия (организации)». В учебном пособии рассматриваются основные вопросы, связанные с управлением затратами предприятия. Показана взаимосвязь управления затратами с системой управления предприятия в целом. Основное внимание уделено проблемам классификации производственных затрат, последовательно раскрываются основные элементы управления себестоимостью: планирование, анализ, контроль и регулирование затратами на производство продукции.

Содержит теоретические и практические вопросы управления затратами на предприятии. Рассмотрены понятие и сущность затрат как экономической категории, представлены различные подходы к их классификации, раскрыты теоретические и правовые основы управления затратами, его информационное обеспечение, выделены особенности анализа и планирования текущих затрат на производственных и торговых предприятиях, определены направления их снижения. Описаны современные системы управления затратами и результатами, такие как стандарт-кост, директ-костинг, контроллинг.

Учебное пособие подготовлено на кафедре «Экономика, организация и управление производством» и предназначено для использования студентами, обучающимися по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика», при изучении дисциплины «Управление затратами предприятия (организации)».

© Пензенский государственный университет
архитектуры и строительства, 2016
© Мусатова Т.Е., Усатенко А.Н., 2016

ВВЕДЕНИЕ

Согласно государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования направления подготовки 38.03.01 «Экономика» при изучении дисциплины «Управление затратами предприятия (организации)» у студентов должны быть сформированы следующие профессиональные компетенции:

– способность осуществлять сбор, анализ и обработку данных, необходимых для решения профессиональных задач;

– способность на основе описания экономических процессов и явлений строить стандартные теоретические и экономические модели, анализировать и содержательно интерпретировать полученные результаты;

– способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д. и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений.

В результате изучения дисциплины обучающийся должен:

Знать:

– принципы функционирования и закономерности развития организаций;

– роль, функции и задачи управления финансовыми ресурсами организаций;

– подходы к разработке и принятию управленческих решений;

– закономерности и способы изучения рыночного поведения организаций;

– способы анализа проблем и оценки потенциала развития организаций;

– основные принципы управления затратами организаций;

– роль ресурсной составляющей и ее влияние на финансовое состояние организаций;

– закономерности и принципы оценки затрат организаций различных организационно-правовых форм;

– правовые аспекты организации и функционирования предприятий;

– взаимосвязи финансового, управленческого и налогового учета.

Уметь:

– работать с различными источниками информации, читать, проверять и интерпретировать ее;

– применять общенаучные методы исследования и методы стратегического анализа организаций;

– осуществлять выбор приемлемых способов разработки и реализации управленческих решений;

– определять функции, полномочия, межфункциональные связи и взаимодействия в управленческом процессе;

– проводить анализ затрат предприятия, планировать и прогнозировать его затратную политику;

– использовать правовые и нормативные документы в своей деятельности;

– выявлять внутренние связи в системах управления затратами предприятия;

– выполнять экономические расчеты для принятия управленческих решений по производственно-экономическому развитию предприятий.

Владеть:

– основными методами, способами, средствами получения, хранения, переработки информации;

– инструментами и приемами стоимостной оценки используемых ресурсов;

– методиками расчета технико-экономических показателей предприятия;

– навыками отражения информации о хозяйственной деятельности предприятия;

– навыками анализа и классификации затрат предприятия по различным признакам;

– навыками подготовки информации для принятия управленческих решений в сфере затратной политики предприятия.

Иметь представление:

– о системах сбора, анализа, подготовки информации управленческого характера;

– о механизмах реализации затратной политики предприятий и организаций в различных условиях, формируемых рынком;

– о методах государственного регулирования затратной составляющей в рыночной деятельности предприятий и организаций.

1. СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1.1. Сущность и классификация затрат, расходов и издержек предприятия

Предметом управления затратами являются затраты предприятия во всем их многообразии. Первой особенностью затрат как предмета управления выступает их динамизм. Они находятся в постоянном движении, изменении. Так, в рыночных условиях хозяйствования постоянно изменяются цены на приобретаемые сырье и материалы, комплектующие детали и изделия, тарифы на энергоносители и услуги (связь, транспорт и т.д.) Обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат, что отражается на себестоимости продукции и уровне затрат. Поэтому рассмотрение затрат в статике весьма условно и не отражает их уровня в реальной жизни.

Вторая особенность затрат как предмета управления заключается в их многообразии, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими. Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет, во-первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия, во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и, наконец, относить на изделие только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации. Не менее важна и задача правильного отнесения затрат на производственные подразделения и отдельные виды деятельности предприятия.

Третья особенность затрат состоит в трудности их измерения, учета и оценки. Абсолютно точных методов измерения и учёта затрат нет.

Четвертая особенность – это сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат. Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на НИОКР, технику и технологию. Высокая прибыль от производства продукции нередко значительно сокращается из-за высоких затрат на ее утилизацию и т.п.

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие *основные задачи:*

– выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;

– определение затрат по основным этапам жизненного цикла продукта, функциям управления на предприятии;

– расчет затрат по операционным и географическим сегментам, производственным подразделениям предприятия;

– расчет необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);

– подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;

– определение технических способов и средств измерения и контроля затрат;

– выявление резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;

– выбор способов нормирования затрат;

– выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход приносит плоды, способствуя росту экономической эффективности работы предприятия.

Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ. Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую подсистему (объект управления).

Общая схема и взаимодействие функций управления затратами на предприятии показаны на рис. 1.1.

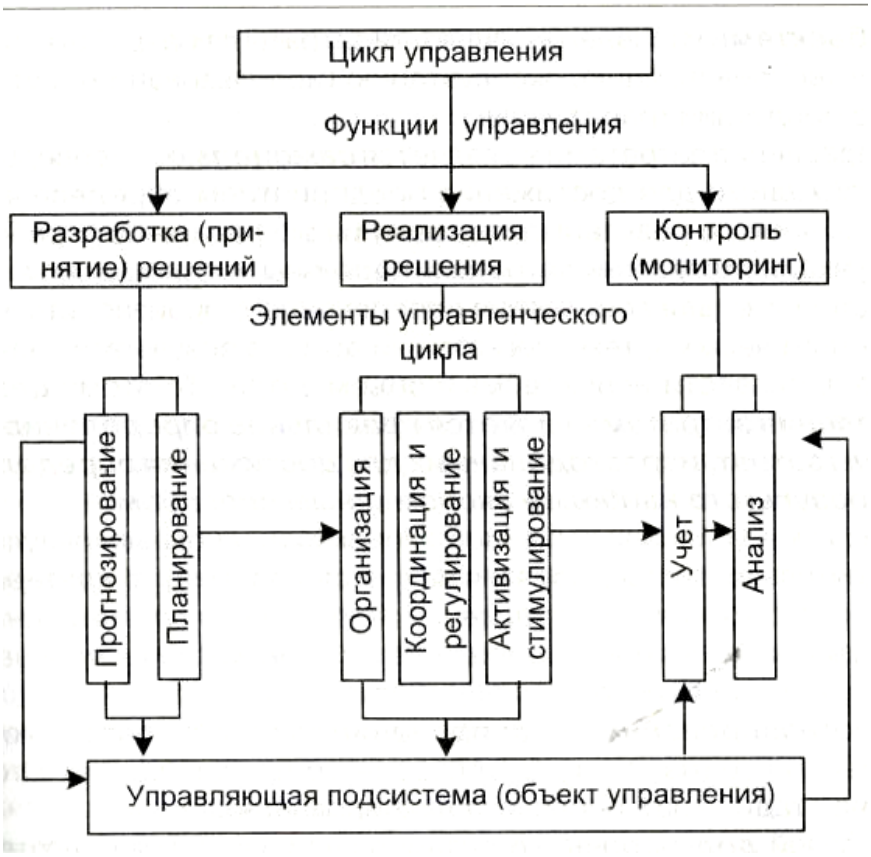

Рис. 1.1. Схема взаимодействия функций управления затратами

Управление затратами – это выполнение всего комплекса функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования производственных ресурсов на предприятии.

При этом, управление затратами шире, глубже и многообразнее, а следовательно, и сложнее суммирования управления эффективностью использования отдельных производственных ресурсов, поскольку учитывает их комплексное использование, возможную взаимозаменяемость и различия в величине и сроках влияния на результаты работы предприятия.

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (цехов, отделов, участков и т.п.). Отдельные функции и элементы управления затратами выполняются служащими предприятия непосредственно или при их активном участии.

Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т.е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести необходимый объем затрат.

Поэтому *целью управления затратами* является правильное определение величины затрат, израсходованных для достижения определенного результата наиболее экономичным способом. Так как в условиях рыночной экономики основным результатом деятельности предприятия является прибыль, то критерием оценки эффективности управления затратами на предприятии является ее отношение к сумме затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг.

Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта, организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг), увеличении мощности предприятия. Это могут быть затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия. Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления предприятиями, а иногда и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, по-

скольку обосновывается годовыми, квартальными (месячными) или целевыми расчетами.

Организация – важнейший элемент эффективного управления затратами. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т.е. кто это делает, в какие сроки, с пользованием какой информации и документов, какими способами. Определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, которая должна быть совместима с организационной и производственной структурой предприятия.

Координация и регулирование затрат предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Если выясняется, что изменились условия выполнения плана, то затраты, запланированные на его реализацию корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют предприятию избежать серьезного срыва в выполнении запланированного экономического результата деятельности.

Активизация и стимулирование подразумевают изыскание таких способов воздействия на участников производства, которые побуждали бы соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Подобный образ действий может мотивироваться как материальными, так и моральными факторами. Нельзя стимулы к соблюдению и экономии затрат заменить наказанием за перерасход. В этом случае, работники основные усилия будут прикладывать к тому, чтобы оспорить уровень планируемых затрат, завысить его. Тогда достижение основной цели предприятия – получение максимально возможней прибыли за счет снижения затрат – станет трудновыполнимой задачей.

Учёт как элемент управления затратами необходим для подготовки информации в целях принятия правильных хозяйственных решений. Например, при оценке стоимости материальных производственных запасов произведённые затраты устанавливают путём производственного учёта, а информацию о фактических результатах деятельности предприятия и всех его расходах на производство поставляет бухгалтерский учёт. Производственный учёт входит в систему управленческого учёта, позволяющего контролировать затраты и принимать решения об их целесообразности.

Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

Функция контроля (мониторинга) в системе управления затратами обеспечивает обратную связь – сравнение запланированных и фактических

затрат. Эффективность контроля обусловливается корректирующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если они не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий.

Итак, управление затратами – это динамический процесс, включающий управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

Системный подход находит свое выражение в том, например, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности самого слабого звена системы. Что бы то ни было: низкий уровень нормирования затрат, посредственная мотивация и стимулирование персонала за их снижение, недостаточный по объему и неудовлетворительный по качеству анализ, – система учёта затрат, не обеспечивающая потребности руководства, неизбежно скажется на функционировании системы. Именно слабое звено определяет надежность (эффективность) работы всей производственной системы, какой является предприятие. Недостаточное внимание к одной функции управления затратами может свести на нуль всю работу. Методическое единство управления затратами на разных уровнях предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат на предприятии. Соблюдение всех принципов управления затратами создает базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевание им передовых позиций на рынке.

1.2. Функции управления затратами на предприятии

Одновременно с развитием производства развиваются и экономическая наука и практика изучения затрат. В настоящее время можно выделить следующие подходы к изучению затрат. Согласно теории трудовой стоимости, затраты народного хозяйства и хозяйствующих субъектов – это труд и только труд. На практике же, в составе затрат учитывается использование некоторых ограниченных ресурсов: капиталовложений, основных и оборотных фондов, трудовых ресурсов, природных богатств. Сущность затрат с позиций логистической теории – это затраты энергии, в том числе, интеллектуальной и физической энергии человека. На практике же эти затраты проявляются в виде целенаправленного и упорядоченного движения и использования некоторых ограниченных ресурсов: капиталовложений, основных и оборотных фондов, природных богатств.

На сегодняшний день определение затрат с позиций теории трудовой стоимости является недостаточно глубоким и полным, его нельзя признать приемлемым, а философско-теоретическое определение затрат с позиций логистической теории в практическом плане недостаточно разработано.

Поэтому мы рассматриваем определение затрат с общепринятых практических позиций. Затраты характеризуются в денежном выражении объемом ресурсов за определенный период, использованных на производство и сбыт продукции, и трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг.

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» повсеместно используются и такие, как «расходы» и «издержки». Причем, многие авторы трактуют их как синонимы и не делают различий между этими тремя понятиями. Между тем, фактически эти понятия имеют разное экономическое содержание. Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях.

Затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции за определенный период.

Объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако, в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат.

Определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают по основным функциям производства продукции и ее реализации, в целом, по предприятию или по производственным подразделениям предприятия. В затраты на производство и реализацию продукции включаются предпроизводственные (единовременные) затраты, производственные затраты, непосредственно связанные с выполнением технологических операций, обслуживанием и эксплуатацией производственного оборудования и машин, управлением производством, и управленческие и коммерческие затраты, связанные с общим административным управлением и сбытом продукции.

Расходы отражают уменьшение платежных средств или иного имущества предприятия и отражаются в учете на момент платежа. Понятие «расходы» часто принимают идентичным понятию «выплаты». Однако разница между этими терминами есть. Выплаты представляют собой фактический расход наличных денежных средств (например, покупка за наличные), а расходы – это как оплата наличными деньгами, таки покупка в кредит. Следовательно, понятие «расходы» шире понятия «выплаты».

Расходы предприятия в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений его деятельности делятся на:

– расходы по обычным видам деятельности;

– операционные расходы;

– внереализационные расходы;

– чрезвычайные расходы.

Различия есть и во временной соотнесённости расходов и затрат. Затраты, в отличие от расходов, отражаются в учете предприятия на момент по-

требления в производственном процессе. В конечном итоге, все расходы по обычным видам деятельности предприятия за определенный период обязательно должны трансформироваться в затраты. Расходы, не отнесенные к затратам по каким-то причинам, характеризуют ошибки учета затрат на производство и сбыт продукции. В стоимостной оценке по периодам работы предприятия расходы отличаются от затрат. Расходы за определённый период работы предприятия могут превышать затраты, быть равными затратами или быть меньше затрат.

Издержки – это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия. Не случайно на практике не приняты выражения «материальные издержки», «издержки труда» – ни материальные ресурсы, ни труд не относятся к финансам. Издержки в буквальном смысле этого слова представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или пассивам, если этого не произойдёт, и уменьшится нераспределённая прибыль предприятия за отчётный период. Издержки упущенных возможностей выступают кик потери дохода при выборе одного из способов осуществления хозяйственной деятельности. Издержки оказывают влияние на конечный финансовый результат работы предприятия – прибыль.

Затраты и издержки могут совпадать, а могут отличаться друг от друга, причём, эти различия носят, преимущественно, предметный характер. Эти различия обусловлены тремя основными причинами:

1. Затраты и издержки различаются сущностной экономической природой оценки. Затраты имеют расчетную (калькуляционную) природу оценки. Они находят отражение во внутреннем учете, зависят от применяемой системы учета (полных или частичных затрат) и не обязательно связаны с потоками платежей на предприятии. Издержки же имеют платежную природу и отражаются во внешнем (финансовом) учете предприятия.

2. У затрат могут отсутствовать признаки издержек: ряд затрат в производственном учете не имеет аналогов среди издержек (например, расчетные риски, расчетная заработная плата предпринимателя в индивидуальных частных предприятиях, расчетная арендная плата за пользование помещениями, находящимися в частной собственности у предпринимателя, расчетные проценты на собственный капитал, расчетные амортизационные отчисления и др.).

3. У издержек может отсутствовать прямая связь с изготовлением продукции. Издержки в отчетном периоде, хотя и возникают в рамках производственного процесса, не всегда связаны с изготовлением продукции. Например, ремонт объекта, не включаемого в необходимое для производственной деятельности имущество предприятия, пожертвования; издержки, не относящиеся к данному периоду.

Существует достаточно большое количество способов, с помощью которых предприятие может зарабатывать прибыль. Но для каждого способа наиболее важным фактором является фактор издержек, т.е. тех реальных расходов, которые должно понести предприятие в процессе своей деятельности, направленной на получение прибыли. Если предприятие не уделяет должного внимания издержкам, они начинают вести себя непредсказуемо, вследствие чего, величина прибыли закономерно уменьшается и, зачастую, становится отрицательной, т.е. деятельность начинает приносить убытки.

Понятие «расход» используют и применительно к количественному (натуральному) выражению того или иного ресурса, необходимого для производства продукции. Затратами является вся совокупность расходов, приходящаяся по времени на отчётный период. Их образует расход материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов в стоимостном выражении для обеспечения процесса расширенного воспроизводства.

Операционные затраты – это затраты, обоснованные условиями производства и направленные на создание полезных ценностей или оказание услуг путём потребления материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Анализ издержек начинается с построения их классификаций, которые дают комплексное представление о свойствах и основных характеристиках издержек. Издержки, как исключительно сложное явление, не могут быть представлены с помощью некоторой одной классификации. На практике существуют различные подходы к классификации издержек, с точки зрения различных критериев их оценки и понимания.

Основным признаком разделения издержек для общей классификации является место появления издержек и отношение издержек к различным сферам деятельности предприятии.

Данная классификация используется для упорядочивания издержек в рамках отчёта о прибылях и убытках предприятия и для последующего сравнительного анализа отдельных видов затрат предприятия. Основные виды издержек согласно общей классификации представлены на рис. 1.2.

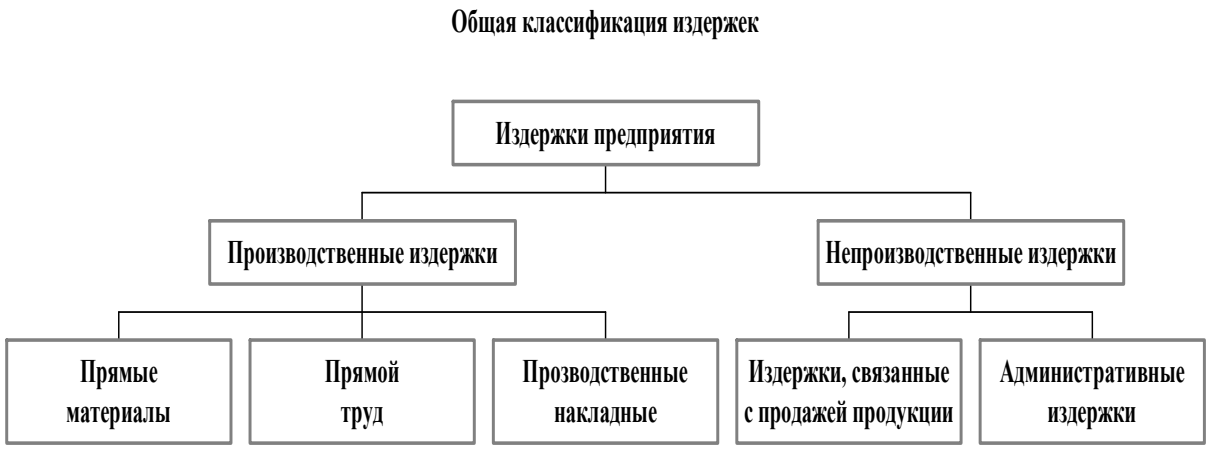

Рис. 1.2. Общая классификация издержек предприятия

Согласно этой классификации, все издержки подразделяются на производственные и непроизводственные. В свою очередь, производственные издержки состоят из:

– издержек, связанных с использованием прямых материалов;

– затрат на оплату прямого труда;

– производственных накладных издержек.

Издержки на прямые материалы включают сумму затрат, понесенных предприятием на приобретение сырья и комплектующих материалов, т.е. тех физических субстанций, которые непосредственно используются в производстве и переходят в готовую продукцию.

Издержки прямого труда представляют собой оплату основного производственного персонала (рабочих), усилия которых непосредственно (физически) связаны с производством готового продукта.

Труд наладчиков оборудования, цеховых мастеров и менеджеров, в смысле издержек, относится на производственные накладные издержки. Следует отметить известную условность этих определений в настоящее время, когда «истинно прямой» труд начинает играть все меньшую роль в современном высоко автоматизированном производстве. Существуют полностью автоматизированные производства, для которых прямой труд, как таковой, отсутствует вовсе. Тем не менее, в общем случае, понятие «основные производственные рабочие» остается в силе и их заработная плата относится к затратам прямого труда.

Производственные накладные издержки также включают остальные виды издержек, которые обеспечивают стадию производства на предприятии. Структура этих издержек может быть очень сложной, а их количество велико. Наиболее характерными видами производственных накладных издержек являются непрямые материалы, непрямой труд, электрическая и тепловая энергия, ремонт и содержание оборудования, коммунальные услуги, амортизация производственных оборудования и помещений, определенная часть налогов, включаемых в число так называемых валовых издержек, и все прочие издержки, которые имманентно связаны с производственным процессом на предприятии.

Непроизводственные издержки связаны с продажей продукции (включают в себя все затраты предприятия, необходимые для сохранения готовой продукции на складе, продвижения товара на рынок и доставки товара потребителю); общей суммой затрат по управлению предприятием, т.е. содержанием «аппарата» управления, в том числе бухгалтерии, планово-финансового отдела и других управляющих подразделений (административные издержки).

В соответствии с классификацией издержек по отношению к готовому продукту, все издержки предприятия подразделяются на две группы:

– издержки, относящиеся к готовому продукту (ProductCosts);

– издержки, относящиеся к периоду времени (PeriodCosts).

В то же время, понятие «затраты и расходы» не идентичны понятиям «себестоимости» и «издержкам производства и обращения», но служат для их определения.

Понятие «расход» используют и применительно к количественному (натуральному) выражению того или иного ресурса, необходимого для производства продукции. Затратами является вся совокупность расходов, приходящаяся по времени на отчётный период. Их образует расход материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов в стоимостном выражении для обеспечения процесса расширенного воспроизводства.

Анализ *себестоимости* продукции, работ, услуг имеет исключительно важное значение. Он позволяет выявить тенденции изменения данного показателя, выполнения плана по его уровню, определить влияние факторов на его прирост и на этой основе дать оценку работы предприятия по использованию возможностей и установить резервы снижения себестоимости продукции. Под себестоимостью продукции, работ и услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определяется государственным стандартом, а методы калькулирования – самими предприятиями.

Отличие себестоимости от издержек состоит в том, что первая включает только те виды расходов, которые прямо предусмотрены Положением о составе затрат, а вторые охватывают все затраты на изготовление продукции и ее продажу, включая сферу производства, реализации, заготовок и строительства.

При формировании издержек могут учитываться расходы предприятий, связанные с использованием различного рода источников финансирования (собственных и заёмных), но, в любом случае, должно быть обеспечено рациональное их размещение и распределение.

Утверждение многих авторов существующих изданий, что себестоимость и издержки – одно и то же, не подтверждается. Себестоимость меньше издержек за счёт статей, исключаемых из её состава, относимых на счёт прибылей и убытков, и возмещаемых из чистой (остающейся в распоряжении предприятия) прибыли.

Признаком разделения издержек согласно данной классификации является способ, с помощью которого издержки относятся на себестоимость проданных товаров. Издержки первой группы включаются в себестоимость проданных товаров только тогда, когда готовая продукция, в состав которой вошли эти издержки, продана. До момента продажи эти издержки в составе товарно-материальных запасов предприятия представляют собой его

активы, т.е. они материализованы в составе незавершенного производства или готовой продукции и хранятся на складе. Издержки второй группы включаются в отчет о прибыли, т.е. учитываются при расчете прибыли предприятия, в течение того периода, когда они были фактически понесены. Характерным примером второй группы являются издержки, связанные с общим управлением предприятием.

Для затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг применяют ряд разновидностей группировок, вызванных сферой её применения. Она может быть плановой и фактической.

Плановая себестоимость определяется в начале планируемого года исходя из плановых норм расходов различных ресурсов, планово-расчётных цен и с учётом иных плановых показателей на этот период. *Фактическая себестоимость* появляется в конце отчётного периода на основании данных бухгалтерского учёта о фактических затратах на производство товара и услуг.

Различают также цеховую себестоимость, производственную или себестоимость готовой продукции, полную себестоимость или себестоимость реализованной продукции.

Цеховая себестоимость включает в себя затраты на производство продукции в пределах цеха, состоящие из прямых материальных затрат на производство продукции, амортизации цехового оборудования, заработной платы основных производственных рабочих цеха, социальных отчислений, общецеховых расходов.

Производственная себестоимость или себестоимость готовой продукции, включает в себя сверх цеховых затрат общезаводские расходы, такие как: административно-управленческие и общехозяйственные затраты, а также затраты вспомогательного производства.

*Полная себестоимость или себестоимость реализованной проду*кции – это показатель, который объединяет производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и расходы по её реализации.

В основе анализа производственных затрат лежит их классификация по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно.

Таблица 1.1

Классификация затрат на производство

Признаки классификации	Подразделение затрат
1	2
По экономическим элементам	экономические элементы затрат
По статьям себестоимости	статьи калькуляции себестоимости
По способу отнесения на себестоимость продукта	прямые, косвенные
По отношению к технологическому процессу	основные, накладные
По составу	одноэлементные, комплексные

Окончание табл. 1.1

1	2
По роли в процессе производства	производственные, внепроизводственные
По целесообразности расходования	производительные, непроизводительные
По возможности охвата планом	планируемые, непланируемые
По отношению к объёму производства	переменные, постоянные
По периодичности возникновения	текущие, единовременные
По отношению к готовому продукту	затраты в незавершённое производство, затраты на готовый продукт

Наиболее важными признаками для анализа являются деление затрат по элементам затрат, по статьям калькуляции себестоимости, по способу отнесения на себестоимость продукции.

Затраты, сгруппированные по статьям себестоимости, отличаются от затрат по её элементам тем, что отражают затраты, которые связаны с производством и реализацией товарной продукции за данный отчётный период. Затраты по элементам показывают все понесённые предприятием расходы ресурсов за отчётный период, включая расходы на рост остатков незавершённого производства, затраты, отнесённые на счёт будущих периодов.

Таблица 1.2

Группировка затрат по калькуляционным статьям и экономическим элементам

Калькуляционные статьи затрат	*Экономические элементы затрат*
Сырьё, основные и вспомогательные материалы	*Материальные затраты*
Топливо и энергия разных видов на технологические нужды (полученные со стороны и выработанные самим предприятием)	*Затраты на оплату труда*
Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды	*Амортизация основных фондов*
Содержание и эксплуатация оборудования	*Прочие затраты*
Затраты на подготовку и освоение производства	
Цеховые расходы	
Общезаводские (общепроизводственные) расходы	
Потери от брака	
Прочие производственные затраты	
Внепроизводственные затраты	

Согласно признаку классификации по характеру поведения (по отношению к объёму производства) издержки подразделяют на два вида: фиксированные (постоянные) и переменные.

Постоянные издержки – это такие издержки, которые не меняются, когда меняется уровень производства и продаж за какой-то определенный период времени (например, год). Примерами фиксированных издержек являются затраты на амортизацию зданий и оборудования, амортизацию

предоперационных расходов, аренду и лизинг (которые не изменяются при изменении объема продаж и объема производства), проценты по кредитам, заработная плата служащих, управляющих, контролеров (которые по предположению не изменяются при изменении уровня производства), общие административные расходы.

Переменные издержки – это издержки, которые меняются (в целом) прямо пропорционально увеличению или уменьшению объема производства и продаж (в предположении, что переменные издержки на единицу продукции остаются почти постоянными, стабильными). К переменным издержкам относятся затраты на сырье и материалы, энергию и коммунальные услуги (используемые в процессе производства), комиссионные с продаж (если они определяются объемом продаж), зарплата рабочим (при условии, что она может быть увеличена или уменьшена при увеличении или уменьшении объема производства).

По способу отнесения на себестоимость продукции издержки подразделяют на прямые и косвенные.

Прямые издержки непосредственно связаны с производством и реализацией конкретного вида продукции и потому могут быть отнесены на его себестоимость. Характерными статьями прямых издержек являются:

– сырье и основные материалы;

– покупные изделия и полуфабрикаты;

– силовая электроэнергия;

– основная заработная плата производственных рабочих.

Косвенные издержки связаны с производством одновременно нескольких видов продукции, так что невозможно непосредственно выделить ту часть издержек, которая приходится на конкретный вид продукции. Характерные статьи косвенных издержек включают:

– ремонт и содержание универсального оборудования;

– общецеховые издержки;

– общезаводские издержки;

– часть непроизводственных издержек.

Если рассматривать затраты с точки зрения временного фактора, то их можно разделить на два типа:

Краткосрочные затраты – это текущие затраты по производству продукции, которые объективно обусловлены самим процессом производства. С ростом объёма производства при сохраняющихся производственных мощностях и способах закупок сырья будут расти суммарные переменные издержки, и сокращаться постоянные издержки на единицу продукции.

Долгосрочные затраты обусловлены стратегией предприятия в долгосрочном периоде. Долгосрочным периодом называется период времени, достаточно продолжительный для того, чтобы предприятие могло успеть изменить количество всех используемых ресурсов, включая и размеры са-

мого предприятия. Увеличение размеров предприятия в течение какого-то времени влечёт за собой снижение издержек производства единицы продукции, являющихся затратами этого периода (например, доплата имущественного и земельного налогов); издержки, связанные с чрезвычайными ситуациями, не относящиеся к затратам на производство продукции в отчетном периоде (например, восстановление ущерба, нанесенного стихийным бедствием).

Некоторые целевые издержки имеют одинаковую оценку с величиной затрат за определенный период при расчете прибылей и убытков во внешнем (финансовом) отчете предприятия (например, материальные затраты, плата труда персоналу, амортизационные отчисления и прочие затраты). Расходы и издержки могут отличаться от затрат по источникам их выплаты.

Расходы и издержки в пределах сумм, нормируемых государством, включаются в затраты на производство продукции, работ услуг (например, командировочные, представительские, на рекламу и др.). Если расходы и издержки превышают нормативную величину, установленную государством, то их величина, превышавшая нормативную, производится за счет прибыли предприятия и за счет работника, допустившего это превышение.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

2.1. Классификация затрат, расходов и издержек предприятия

Экономическая наука и практика занимаются изучением затрат одновременно с развитием производства. В настоящее время можно выделить несколько подходов к их изучению. Затраты характеризуют объем ресурсов в денежном выражении, использованных на производство и сбыт продукции за определенный период, и трансформируются в системе учетной информации организации в экономический показатель – *себестоимость*.

Под *себестоимостью* продукции, работ и услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования.

Показатель себестоимости утратил свое нормативное определение, тем не менее, величина себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг имеется в нормативно регулируемом бухгалтерском Отчете о прибылях и убытках (форма № 2) и отражает величину производственных затрат предприятия, признанных расходами в данном отчетном периоде, в соответствии с принятой учетной политикой. При формировании показателей себестоимости для организаций различной отраслевой принадлежности немаловажное значение имеют отраслевые инструкции по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), которые не имеют нормативного статуса, а являются рекомендациями.

Понятие себестоимости представляет собой, прежде всего, категорию управленческого учета и анализа. В связи с этим, в своей внутренней учетной политике каждое предприятие предусматривает формирование самых разных ее показателей, которые могут быть востребованы на определенных уровнях управления.

Кроме того, для целей внутреннего управления в системе бюджетирования тот или иной показатель себестоимости формируется не так, как в финансовом учете (по методу начисления), а, как правило, по кассовым затратам. Например, поскольку продажи для внутренних управленческих целей фиксируются «по оплате», то и затраты отражаются как фактически израсходованные денежные (или иные признанные платежными) средства.

Затраты на производство группируют по видам экономической деятельности: промышленная, транспортная, коммерческая. В затратах на основную деятельность разграничивают затраты на основное и вспомога-

тельное производство. Уже в их составе выделяют цехи, участки и др. подразделения.

Затратами на производство лучше всего управлять в местах потребления ресурсов – там, где идет производственный процесс и его обслуживание.

Зарубежная практика дает различные методы классификации затрат, например, для организации производственного учета на предприятии (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Вариант классификации затрат (США)

Цель учета затрат	Затраты
1. Определение стоимости запасов продукции	На отчетный период по себестоимости всей продукции На производство готовой продукции Позаказные и попроцессные
2. Принятие хозяйственных решений	Будущего периода Безвозвратные Вмененные (возникающие в результате принятия альтернативного курса действий) Предельные (маржинальные) и приростные (инкрементные)
3. Контроль и регулирование затрат	Нормативные Отклоняющиеся от норматива

Классификации не формальны, а служат инструментом в системе управления затратами.

Для целей управления затраты на предприятии чаще всего группируют по экономическим элементам и по калькуляционным статьям себестоимости.

2.2. Классификация затрат по экономическим элементам

Классификация по экономическим элементам предусматривает объединение отдельных затрат по признаку их однородности, безотносительно того, где и на что они израсходованы. Это позволяет судить о структуре затрат, которая отражает материалоемкость, трудоемкость (зарплатоемкость) и фондоемкость производства.

Изменение структуры затрат по экономическим элементам происходит медленно и связано с изменениями в номенклатуре продукции, технологии ее производства, стоимости потребляемых материалов, топлива, энергии, оплаты труда.

На производственных предприятиях при формировании затрат по обычным видам деятельности используют следующие элементы затрат:

– *материальные затраты* за вычетом стоимости возвратных отходов (в т. ч. стоимость сырья, материалов, покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями), использованных непосредственно для производства продукции. К этим затратам относят стоимость топлива, энергии, вспомогательных материалов, запчастей, инвентаря, хозпринадлежностей, израсходованных на производственные и хозяйственные нужды. К данному экономическому элементу относят также затраты на вспомогательные материалы по упаковке произведенной продукции, материальные ценности на другие производственные нужды (ремонт оборудования, контроль качества продукции).

– *затраты на оплату труда* штатного и внештатного персонала, в т. ч. на основную и дополнительную зарплату, премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсационные выплаты. Не включаются в данный экономический элемент: премии, не предусмотренные системным положением по оплате труда на предприятии, материальная помощь, оплата дополнительных отпусков работникам и другие выплаты, непосредственно не связанные с оплатой труда и не включаемые в себестоимость продукции.

– *отчисления на социальные нужды* – это отчисления в Фонд социального страхования, в пенсионный фонд, на обязательное медицинское страхование. Отчисления на социальные нужды от суммы оплаты труда, включаемой в затраты на производство продукции, работ, услуг и их продажу также включаются в данный элемент. Не включаются: отчисления от суммы выплат в составе операционных, внереализационных или чрезвычайных расходов, которые входят в состав соответствующих расходов.

– *амортизация*, в нее включается сумма отчислений на полное восстановление основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности. Организациям высокотехнологичных отраслей и имеющим эффективные виды машин и оборудования разрешается применение механизма ускоренной амортизации.

– *прочие затраты*, к которым относятся затраты, не вошедшие в предыдущие экономические элементы: плата за аренду основных средств, за подготовку и переподготовку кадров, на командировки, платежи за лицензии на право пользования патентом, ноу-хау, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану.

Группировка по экономическим элементам используется при составлении сметы затрат на производство по предприятию, цехам и др. объектам управления затратами, в которой количественно отражается, сколько и каких затрат будет или фактически произведено. Но она не показывает на-

значения производственных затрат и их связи с результатами производства. Устранить этот недостаток позволяет перегруппировка производственных затрат, которая выделяет:

– *предпроизводственные затраты,* осуществляемые до начала производства основной продукции, которые связаны с его подготовкой и освоением (затраты на наладку оборудования новых цехов, затраты на пробный выпуск продукции по проекту).

– *производственные затраты:*

а) непосредственно связанные с выполнением технологических операций (стоимость материальных ресурсов, оплата труда основных производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды от нее);

б) на обслуживание и эксплуатацию производственного оборудования и машин (оплата труда рабочих, занятых их обслуживанием, с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, стоимость материальных ресурсов, израсходованных на работу оборудования);

в) связанные с управлением производством (оплата труда руководителей и специалистов с отчислениями на социальные нужды, затраты по охране труда и технике безопасности).

– *управленческие затраты*, т.е. общие и административные затраты (оплата труда руководителей, специалистов и служащих с отчислениями, затраты материальных ресурсов, израсходованных на общехозяйственные нужды, затраты на командировки).

– *затраты на продажу, сбыт* – это затраты на упаковку продукции, оплату погрузочно-разгрузочных работ, тару, транспортировку продукции, рекламу.

Перегруппировка производственных затрат проводится по калькуляционным статьям себестоимости.

2.3. Классификация затрат по статьям калькуляции

В современной литературе калькулирование определяется, как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа (рис. 2.1).

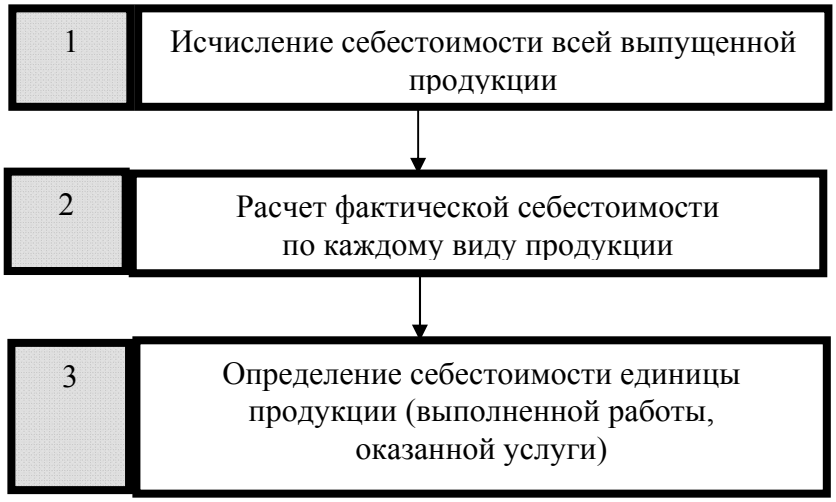

Рис. 2.1. Этапы калькулирования себестоимости продукции

В действительности процесс калькулирования является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. После распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе калькулирование усложняется, так как необходимо учесть предоставление взаимных услуг. Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий. По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

Все затраты предприятия, подлежащие включению в себестоимость готовой продукции, в конечном счете полностью распределяются, т.е. включаются в себестоимость отдельных видов произведенной продукции (работ, услуг). Эти затраты относят на себестоимость прямо или косвенно, при этом снижается трудоемкость распределения косвенных затрат между производственными подразделениями предприятия и отнесения их на отдельные работы, услуги.

Классификация затрат по статьям калькуляции обусловлена необходимостью расчета себестоимости единицы продукции, и перечень статей калькуляции на предприятиях различается по отраслям. Например:

– сырье и материалы;

– возвратные отходы (вычитаются);

– топливо и энергия на технологические цели;

– зарплата основных производственных рабочих;

– дополнительная зарплата основных производственных рабочих;

– отчисления на социальные нужды основных производственных рабочих;

– общепроизводственные расходы (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые расходы);

– общехозяйственные расходы;

– прочие производственные расходы;

– расходы на продажу.

Также могут выделяться такие статьи затрат:

– покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций (используются при их значительном удельном весе в материальных затратах);

– полуфабрикаты собственного производства (для предприятий со сложным технологическим процессом сборки деталей в готовые изделия; при этом на полуфабрикаты могут составляться отдельные калькуляции);

– расходы на подготовку и освоение новых видов продукции;

– возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения;

– потери от брака и др.

Описанная группировка затрат позволяет определить технологическую, цеховую, производственную и коммерческую (полную) себестоимость.

К *технологической себестоимости* относят только прямые затраты на производство по таким статьям, как: сырье, материалы, возвратные отходы, топливо, технологическая энергия, зарплата основных рабочих. Такую себестоимость также называют участковой, т. к. затраты по ней складываются на производственном участке.

Цеховая себестоимость образуется путем добавления к технологической себестоимости калькуляционных статей затрат, формирующихся на уровне цеха: дополнительной зарплаты основных производственных рабочих, отчислений на социальные нужды основных производственных рабочих, общепроизводственных расходов.

Производственная себестоимость – это сумма цеховой себестоимости и статей затрат, складывающихся в целом по предприятию – общехозяйственных и прочих производственных расходов.

Коммерческая (полная) себестоимость состоит из производственной себестоимости и затрат на продажу.

Таким образом, группировка затрат по калькуляционным статьям должна обеспечивать наилучшее выделение затрат, связанных с производством продукции в отдельных подразделениях предприятия, отдельных

видов и единиц продукции, которые могут быть включены в себестоимость этой продукции.

По отношению к технологическому процессу (по экономической роли в производстве) затраты классифицируют как *основные и накладные*.

Основные затраты связаны с выполнением производственного процесса, а накладные затраты – с обслуживанием производства и управлением. Н*акладные расходы* могут увеличивать затраты по производству, но для эффективной деятельности предприятия необходимо выполнение около 30 функций управления, обеспечения и обслуживания. Неоправданное снижение затрат на эти цели приводит к ухудшению управления, падению конкурентоспособности и результатов деятельности предприятия.

Классификация затрат *по способу отнесения на себестоимость единицы продукции (работ, услуг)* предусматривает их деление на *прямые и косвенные.*

Прямые затраты непосредственно относятся к объекту калькуляции и могут быть включены прямым способом в себестоимость конкретного изделия или группы однородных изделий (работ, услуг): сырье, материалы, покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, топливо, энергия, зарплата основных рабочих, износ инструмента и приспособлений целевого назначения.

К *косвенным затратам* относят затраты, не имеющие прямого отношения к производству данной продукции, и их нельзя включить в себестоимость прямым счетом. Они связаны с производством определенных групп изделий, выполнением работ, услуг или производством и реализацией всей продукции предприятия. Их трудно нормировать и учитывать по основным изделиям, и они косвенно относятся на себестоимость основного изделия, чаще всего, пропорционально зарплате основных рабочих или прямым затратам. Это общепроизводственные расходы, расходы на продажу, общехозяйственные расходы. На практике границы между прямыми и косвенными затратами условны, подвижны и зависят от степени детализации учета и выбора объектов калькулирования.

В зависимости от объема производства продукции затраты делятся на *переменные и постоянные*. Зависимость затрат от объема производства носит относительный характер, поэтому ее более точно отражают прямо пропорциональные затраты, которые изменяются в той же зависимости, что и объем производства. В условно-переменных затратах, которые зависят от объема, эта зависимость не является прямо пропорциональной; условно-постоянные затраты не меняются или меняются незначительно при изменении объема производства; прогрессивно изменяющиеся затраты, относительное увеличение которых больше, чем рост объемов производства; регрессивно-изменяющиеся затраты, когда их относительный рост меньше объемов производства.

К *переменным затратам* относятся прямые материальные и трудовые затраты, которые всегда являются переменными, т.к. непосредственно зависят от объемов производства и продаж продукции. Часть косвенных затрат можно отнести к переменным: на электроэнергию, топливо, вспомогательные материалы, которые являются общепроизводственными расходами, но также могут быть переменными. Затраты на упаковку, складирование, погрузочно-разгрузочные работы, транспортировку, охрану грузов тоже зависят объемов производства и продаж продукции и включаются в состав коммерческих расходов и переменных затрат.

К *постоянным (условно-постоянным) затратам* относят часть общепроизводственных расходов (по содержанию и эксплуатации оборудования, цеховые) и общехозяйственные расходы (амортизация, арендная плата, зарплата служащих, специалистов, руководителей).

Переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной.

По степени готовности продукции все затраты предприятия подразделяются *на затраты на выпущенную (готовую) продукцию и затраты в незавершенном производстве.* Такая классификация позволяет выделить себестоимость готовой продукции и себестоимость незавершенного производства из всей суммы затрат предприятия. Себестоимость готовой продукции рассчитывается по статьям калькуляции и позволяет после добавления суммы расходов на продажу определить коммерческую себестоимость продукции.

Для управления затратами на предприятии проводится классификация затрат по объектам управления – *операционным и географическим сегментам, местам их возникновения, центрам затрат и центрам ответственности за их соблюдение.*

В зависимости от целей и задач производства могут использоваться и другие признаки классификации затрат: по функциям управления предприятием (маркетинг, кадры, техническая подготовка производства, его материально-техническое обеспечение, организация и управление производством, сбыт и др.); по целесообразности (производительные, непроизводительные); по периодичности возникновения (текущие, периодические, единовременные), по охвату планированием (планируемые, непланируемые), по охвату нормированием (нормируемые, ненормируемые).

Идеальной системы классификации затрат нет – в каждой из них свои преимущества, недостатки и область применения. Классификация затрат служит важным инструментом для построения системы управления ими и принятия хозяйственных решений.

3. РАСЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

3.1. Калькулирование себестоимости единицы продукции

Совокупность приемов расчета и учета затрат на производство и расчетных процедур исчисления себестоимости продукта называется калькулированием. Его результатом является калькуляция, т.е. документ расчета затрат предприятия, приходящихся на единицу произведенной продукции (работ, услуг).

Для управления себестоимостью необходимо располагать системой показателей, отражающих ее уровень и динамику. В настоящее время попрежнему актуальна применявшаяся ранее система обобщающих показателей для планирования и оценки себестоимости продукции. Основные показатели этой системы – себестоимость единицы продукции, себестоимость всей продукции, затраты на рубль продукции – используются в качестве обобщающих и в настоящее время.

Себестоимость единицы продукции в принятых натуральных единицах измерения определяется путем распределения затрат на производство, включаемых в себестоимость продукции, по отдельным видам (группам) однородных изделий или продукции, которая может быть приведена к условно-однородному измерителю, например, себестоимость одного киловатт-часа электроэнергии, себестоимость одной тонны условного топлива и др.

Себестоимость всей продукции – это совокупная себестоимость всех видов изделий, работ, услуг, включаемых в объем выпущенной (проданной) продукции. Этот показатель является универсальным, так как рассчитывается различными организациями независимо от типа производства и характера выпускаемой продукции.

Затраты на 1 рубль продукции (на 100 или 1000 руб. продукции) используются для характеристики динамики себестоимости всей продукции, как сравнимой, так и впервые освоенной. Показатель исчисляется как отношение себестоимости всей произведенной или реализованной продукции к ее объему в продажных ценах (без косвенных налогов). Показатель также приобрел универсальное значение, так как рассчитывается повсеместно. При этом, к сравнимой относится продукция, производившаяся в предыдущем (базовом) периоде.

Калькулирование используется для:

– установления уровня безубыточной цены;

– контроля затрат в производстве (предупреждение потерь в результате неоправданного роста или недостаточного снижения себестоимости);

– расчета прибыльности (рентабельности, доходности) продукции.

Таблица 3.1

Виды себестоимости и ее калькуляций

Себестоимость продукции – денежная оценка затрат ресурсов предприятия на производство и реализацию продукции	
Виды калькуляций себестоимости	Виды себестоимости
Базисная	Участковая (технологическая)
Плановая	Цеховая
Сметная (договорная)	Производственная (заводская)
Отчетная	Коммерческая

В экономической теории и практике рассматриваются три варианта построения калькуляции: по элементам затрат, по статьям себестоимости, комбинированный. Вид калькуляции определяется назначением, способом составления и временем, на которое она рассчитана.

Калькуляции можно разделить на предварительные (плановые, сметные, проектные, нормативные) и последующие (отчетные, хозрасчетные).

Предварительную калькуляцию составляют до наступления периода изготовления продукции, *последующая*– характеризует фактические затраты на изделие.

Плановую калькуляцию устанавливают на основании средних прогрессивных норм расхода сырья и материалов, трудоемкости изготовления, затрат на обслуживание и управление. Она определяет предельный уровень затрат на продукцию, допустимый в соответствующем плановом периоде при запланированном объеме производства.

Сметная калькуляция – частный случай плановой, но составляется на продукцию, не предусмотренную планом. На ее основе определяют цену, которую согласуют с заказчиком.

Проектную калькуляцию используют для сравнительной характеристики проектируемых вариантов развития производства и рассчитывают по экономическим элементам на основе укрупненных норм.

*Нормативную калькул*яцию рассчитывают на основе действующих в плановый период на предприятии норм и нормативов и применяют для учета фактических затрат на изделие с выявлением отклонений.

Отчетная калькуляция – это расчет фактической себестоимости по той же структуре затрат, что и в плановой калькуляции, а также расходов и потерь, не предусмотренных в ней. Периодичность составления равна году.

Хозрасчетная калькуляция – разновидность отчетной, используемая для оценки соблюдения предельных затрат цеха (участка). Ее рассчитывают только по прямым расходам и используют при расчете технологической (участковой) себестоимости.

В условиях рынка себестоимость единицы продукции (работ, услуг) предприятия и ее отдельных статей составляет коммерческую тайну. Раз-

работка плановых калькуляций себестоимости отдельных видов продукции предполагает использование технически обоснованных нормативов расхода таких производственных ресурсов, как сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели, трудовые затраты и тарифные ставки. Помимо них необходимы также нормативы общецеховых, общепроизводственных, общезаводских или общехозяйственных, внепроизводственных, коммерческих и других расходов, например, на содержание технологического оборудования, оплату административно-управленческого персонала.

Калькуляционные статьи, определяющие величину себестоимости продукции, характеризуют назначение затрат, экономические элементы показывают источники их возникновения и представляют собой простейшие однородные виды расходов, различное сочетание которых приводит к образованию калькуляционных статей. Состав отдельных калькуляционных статей затрат приведен ниже.

К статье «*Сырье, основные и вспомогательные материалы»* относятся стоимость всех видов сырья и материалов, которые непосредственно расходуются на производство определенного вида продукции и являются необходимыми компонентами при ее изготовлении. Так, при производстве сборных железобетонных изделий основными компонентами являются щебень, цемент, песок, вода, пар и арматурная сталь. В состав вспомогательных материалов включаются материалы, которые способствуют осуществлению нормальному ходу технологического процесса.

Стоимость материалов включается в себестоимость отдельных видов продукции прямым счетом по установленным нормам на единицу измерения или по фактическому расходу (в отчетных калькуляциях). Затраты на материалы определяются умножением норм расхода материалов на единицу продукции на их планово-расчетную цену (франко-склад предприятия).Планово-расчетные цены на материалы рассчитываются также путем составления калькуляций. В состав планово-расчетной цены включаются:

– отпускные цены текущего уровня;

– затраты на тару и реквизит, если они не включены в отпускную цену на материалы;

– затраты на грузовые перевозки;

– затраты на подачу железнодорожных вагонов и затраты на погрузочно-разгрузочные работы;

– наценки снабженческих и сбытовых организаций;

– заготовительно-складские расходы для возмещения затрат по заготовке, складированию, хранению отпуску материалов.

К статье *«Топливо и энергия различных видов»* относится стоимость топлива (газ, уголь, мазут и др.), которое используется непосредственно в технологическом процессе. Стоимость топлива на отопление цехов, обще-

заводских зданий и сооружений и на разные хозяйственные нужды включается, соответственно, в «цеховые и общезаводские расходы».

В *«Энергию»* включают затраты на все виды энергии, которая используется непосредственно при изготовлении продукции. Расход энергии на освещение цехов, общезаводских и хозяйственных помещений предусматривается в составе затрат на эти цели.

Затраты на топливо и пар для технологических нужд рассчитывают на основе норм расхода технологического топлива (в условных единицах) на калькулируемую единицу продукции и цены на топливо и пар в данном районе. В эту статью включают стоимость топлива и пара, как полученного со стороны, так и выработанного самим предприятием и расходуемого непосредственно в процессе производства продукции. Стоимость топлива на отопление производственных помещений и на разные хозяйственные нужды включается, соответственно, в цеховые расходы.

Затраты на электроэнергию на технологические нужды определяются на основании:

– норм расхода электроэнергии на калькулируемую единицу продукции;

– цеховой себестоимости электроэнергии.

Если энергия поступает к потребителю со стороны, то для определения цены электроэнергии применяется тариф поставщика. Расход электроэнергии на освещение цехов, производственных помещений включается, соответственно, в цеховые расходы.

Затраты на воду для технологических целей определяются на основании:

– нормы расхода воды на калькулируемую единицу продукции;

– стоимости 1 $м^3$ воды.

В стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов и топлива включаются, помимо их отпускной или розничной цены, транспортно-заготовительные расходы, к которым относятся все затраты, связанные с доставкой, погрузкой и разгрузкой с учетом посреднических услуг, потерь сырья и материалов в пути и при хранении в пределах установленных норм. Содержание службы снабжения и складов предприятия относится не на транспортно-заготовительные, а на общезаводские расходы.

В зависимости от способа включения транспортных расходов в оптовую цену различаются следующие виды отпускных цен:

– франко-склад предприятия-поставщика – расходы по отправке продукции со склада поставщика до склада потребителя относятся за счет последнего;

– франко-вагон (судно) станция (порт, пристань) отправления – поставщик оплачивает стоимость доставки груза до станции, порта или при-

стани и погрузки в вагоны (на пароходы, баржи), а транспортные расходы до станции назначения оплачиваются покупателем;

– франко-вагон (судно) станция (порт, пристань) назначения – за счет поставщика оплачиваются все транспортные расходы до станции назначения;

– франко-склад потребителя – все расходы по доставке от склада поставщика до склада покупателя оплачиваются поставщиком.

Цены франко-склад потребителя устанавливаются при централизованной доставке грузов на склады потребителя. При ценах франко-вагон (судно) – станция (порт, пристань) отправления оптовые цены принимаются по поясу нахождения предприятия-поставщика, а при ценах франко-вагон (судно) – станция (порт, пристань) назначения отпускные цены устанавливаются по поясу местонахождения станции (порта, пристани) назначения в районе предприятия.

Транспортные калькуляции по доставке материалов составляют исходя из транспортных схем доставки грузов. Для их составления можно воспользоваться данными транспортных организаций или имеющимися на предприятии транспортно-расчетными документами (путевые листы, коносаменты и т.п.). Последние должны быть тщательно проверены на предмет обоснованности применения тарифов на перевозку грузов. Автомобильные перевозки грузов собственным транспортом предприятий должны определяться на основе планово-расчетной себестоимости 1 т-км работы автомобильного транспорта и 1 т погрузки-разгрузки грузов.

Планово-расчетные цены на материалы объединяются в номенклатуре-ценнике и группируются по разделам, соответствующим балансовым счетам, применяемым для учета материальных ценностей, а внутри разделов – по группам. Для удобства пользования номенклатурой-ценником материалы в нем располагаются в алфавитном порядке. В случае получения материалов от разных поставщиков устанавливаются средневзвешенные транспортные расходы. Стоимость сырья, материалов собственной добычи предприятий на месте в калькуляциях учитывается по планово-расчетной стоимости.

Статья *«Оплата труда рабочих»* включает основную и дополнительную заработную плату работников. Основная заработная плата предусматривает:

– заработную плату, начисленную за проработанное время по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам (по прямой сдельной, сдельно-премиальной, сдельно-прогрессивной, повременной, повременно-премиальной и другим системам оплаты труда) с учетом районного коэффициента;

– премии, предусмотренные системами оплаты труда;

– оплату простоев, допущенных не по вине рабочих (кроме простоев по атмосферным условиям);

– доплату за особые условия работы (ночью, сверхурочное время, за обучение учеников на производстве);

– надбавки к заработной плате за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты, предусмотренные законодательством о труде за неотработанное время.

Отчисления на социальные нужды производятся в следующие фонды:

– социального страхования;

– пенсионный;

– медицинского страхования.

Для определения фонда заработной платы на конечную продукцию составляется укрупненная калькуляция затрат труда и заработной платы на технологически связанные процессы и сопутствующие работы (транспортирование сырья и материалов от склада до рабочего места, разгрузка и складирование сырья, материалов, конструкций на складе и др.)

Основу расчета составляет определение трудоемкости работ и размера заработной платы различных групп работников. Фонд заработной платы работников, оплачиваемых повременно, рассчитывается исходя из плановой численности работников. Размер доплат, входящих в состав заработной платы, устанавливается на основании данных бухгалтерского учета за прошедший период. В районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях учитываются льготы, установленные для работников, работающих в этих районах.

Статья *«Расходы на подготовку и освоение производства»* включает: затраты по освоению новых предприятий, цехов, расходы, связанные с пусконаладочными работами, на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов, по подготовке работ в карьерах нерудных материалов, отчисления в фонд освоения новой техники. Затраты на освоение новых предприятий, цехов, вводимых в эксплуатацию, учитываются в составе затрат будущих периодов и относятся постепенно на себестоимость продукции пропорционально объему ее производства. Если на предприятии изготовляется несколько видов продукции, пусковые расходы распределяются между ними пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих или пропорционально затратам на содержание и эксплуатацию оборудования.

Статья *«Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования»* включает: амортизацию оборудования и транспортных средств, затраты, связанные с эксплуатацией оборудования, расходы по внутризаводскому перемещению грузов, износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений и другие расходы. Распределение перечисленных расходов между отдельными видами продукции должно производиться исходя из размера этих затрат за часы работы оборудования. Суммы

расходов на содержание и эксплуатацию оборудования определяются путем составления смет.

В статью *«Цеховые расходы»* относят затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, а не какого-нибудь определенного изделия. Эти расходы исчисляются пропорционально сумме основной заработной платы. Цеховые расходы определяются по смете или на основании отчетных данных за предыдущий год.

Статья «*Общезаводские расход*ы» включает затраты, связанные с управлением предприятием и организацией производства в целом. Они являются относительно постоянными и делятся на затраты по управлению предприятием и общехозяйственные расходы. Эти расходы распределяются между разными видами продукции аналогично распределению цеховых расходов. Общезаводские расходы определяются по смете или базе отчетных данных.

В статье *«Внепроизводственные расходы»* отражаются затраты по сбыту готовой продукции, которые определяются по смете. Внепроизводственные расходы распределяются по отдельным изделиям, пропорционально их фабрично-заводской себестоимости, которая определяется как сумма затрат на изготовление промышленной продукции до того, как они попадут на склад готовой продукции.

В состав фабрично-заводской себестоимости включается цеховая себестоимость, потери от брака и прочие производственные расходы.

Статья «*Потери от брака*» может предусматриваться при калькулировании только для тех видов продукции, для которых такие потери планируются в связи с неизбежными потерями по технологическому циклу (кирпич глиняный, черепица глиняная).

В статье *«Прочие производственные расходы*» учитываются отчисления на научно-исследовательские и опытные работы, а также прочие расходы, не предусмотренные в ранее перечисленных статьях.

Определение плановой себестоимости промышленной продукции основано на разработке плановых производственных калькуляций. Их составление требует наличия технически обоснованных норм расхода сырья, материалов и топлива на технологические цели, электроэнергии, пара, воды и других ресурсов и планово-расчетных цен на эти производственные ресурсы.

В плановых калькуляциях единица измерения продукции должна соответствовать единицам измерения, принятым в стандартах или технических условиях на производство продукции. На основе производственной калькуляции на единицу измерения продукции и объекта ее выпуска за календарный период рассчитывается план по себестоимости. Затраты на один рубль продукции устанавливается делением ее себестоимости на общий

объем продукции. Годовой расчет затрат составляется с поквартальной разбивкой, а при необходимости, и по месяцам.

3.2. Способы и методы калькулирования затрат

В зависимости от технологии и характера продукции объектами калькулирования могут быть:

– продукты или комплексы продуктов полной или частичной готовности (по пределам, стадиям, отдельным процессам);

– изделия, полуфабрикаты, группы однородных изделий, их серии;

– виды работ и услуг.

Таким образом, *объекты калькулирования* – это виды продуктов, полуфабрикатов, работ и услуг, имеющих потребительскую стоимость, для которых необходимо рассчитать себестоимость.

Калькуляционная единица является измерителем объекта калькулирования. В качестве нее можно использовать единицу планирования, организации, учета и контроля производства продукции. На практике применяют:

– натуральные единицы (шт., метры, киловатт-часы и др.);

– условно-натуральные единицы (усл. тонна, кубич. метр ж.б. изделий и др.);

– условные (приведенные) единицы (сода с содержанием едкого натра 92 %, спирт 100 % -ной крепости и др.);

– стоимостные единицы (1000 руб. запчастей, инструментов);

– единицы работ (1 тонна перевезенного груза);

– единицы времени (чел-час, машино-день);

– эксплуатационные единицы (мощность, производительность).

Затраты, собранные по одному калькуляционному объекту, могут быть использованы для расчета себестоимости по нескольким калькуляционным единицам, которые должны соответствовать натуральной единице, принятой в плане производства продукции. Если в плане приняты две единицы – натуральная и эксплуатационная, то в качестве основной, на которую рассчитывают все элементы затрат, применяется единица физического объема продукции.

Можно выделить *пять основных способов калькулирования:*

1. Прямой счет.
2. Суммирование затрат.
3. Исключение затрат.
4. Распределение затрат.
5. Нормативный.

Прямой счет заключается в определении затрат по калькуляционному объекту и делении их на число калькуляционных единиц по статьям себестоимости или по элементам. Этот способ универсален, применяется в со-

четании с другими (кроме классического суммирования затрат) для исчисления себестоимости калькуляционной единицы.

Суммирование затрат состоит в том, что себестоимость калькуляционного объекта и единицы определяют суммированием затрат, локализованных по временным периодам, отдельным частям продукта, процессам (например, при позаказном методе калькулирования).

Исключение затрат применяют для их размежевания по основной и побочной продукции, получаемой в одном процессе, когда локализация затрат в аналитическом учете невозможна.

К *распределению затрат* прибегают при исчислении себестоимости продукции комплексного производства (перегонка нефти), при получении нескольких продуктов в ходе одного процесса, а также при организации аналитического учета по группам однородных изделий.

Нормативный способ калькулирования сводится к алгебраическому суммированию нормативной себестоимости с отклонениями от норм и их изменениями, учтенными по объектам калькулирования.

По характеристике калькуляционных объектов различают *методы калькулирования* как совокупность способов учета затрат на производство по объекту и исчисления себестоимости калькуляционных единиц.

Выделяют три основных метода:

– позаказный индивидуального калькулирования;

– попередельный (попроцессный);

– подетальный (при массовом продуктовом калькулировании).

Принципиальная особенность *позаказного метода* состоит в индивидуальном учете затрат и расчета себестоимости в соответствии с открытыми заказами. Калькуляцию продукта составляют после полного завершения работ по заказу, независимо от длительности его выполнения. Метод применяется в единичном, мелкосерийном производстве и строительстве.

По заказу локализуют и группируют прямые затраты на производство, при этом заказы выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, между которыми периодически распределяются косвенные расходы. Т.е. на аналитических счетах последовательно собираются все затраты по данному заказу. До завершения заказа эти затраты представляют собой себестоимость незавершенного производства, а после его завершения – себестоимость готового продукта.

Если заказ состоит из одного изделия, калькуляцию рассчитывают способом суммирования затрат, если он включает несколько изделий – способом суммирования с последующим прямым расчетом себестоимости калькуляционной единицы.

Если на предприятии открыто несколько заказов по производству изделий или их серий, то прямые затраты по ним относят непосредственно на заказы, а косвенные затраты после предварительного обобщения по местам

их возникновения и экономическому содержанию распределяют пропорционально принятой базе по отдельным заказам.

При производстве изделий с длительным циклом (крупные суда, энергооборудование и т.п.) используются модификации позаказного метода: *позаказно-этапный, позаказно-подетальный, позаказно-попроцессный.* В этом случае заказ подразделяют на некоторое число внутренних субзаказов, в рамках которых вычленяют затраты по отдельным конструктивным элементам, отдельным частям, процессам общего заказа, что позволяет лучше контролировать затраты.

Попередельный метод используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них – в готовый продукт. Переделом называют часть технологического процесса (совокупность производственных операций), завершающуюся получением законченного полуфабриката, который может быть реализован другим предприятиям или направлен на следующий передел.

Данный метод применяют в металлургической, химической, текстильной промышленности, литейном производстве. Он исключает или частично допускает аналитический учет затрат по объектам калькулирования. При этом локализация затрат происходит по технологическим переделам, а также по отдельным агрегатам и установкам. Производственное потребление ресурсов осуществляется через эти установки, что позволяет разграничивать прямые затраты.

Для обеспечения достоверности калькулирования необходимо стремится к прямому учету большей части затрат и выбору наиболее адекватной базы распределения общих затрат подразделений. В качестве нее применяются объемные показатели выхода продукта или затрат сырья, трудоемкость производства, физические показатели. Наиболее приемлемыми из натуральных показателей распределения являются нормы расхода отдельных элементов производственных затрат на единицу полезной продукции.

Попередельное калькулирование, в отличие от позаказного, дает среднюю себестоимость калькуляционной единицы.

На предприятия с массовым производством, в основном, используют *попродуктный метод* калькулирования, включающий в себя попроцессный, подетальный и нормативный методы.

Наиболее широко применяется *попроцессный метод*, который позволяет определить себестоимость массовой продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуется полуфабрикатов. Его суть состоит в том, что расходы следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершению любой операции накапливаются затраты, сумму которых можно соотнести со средней стандартной или нормативной. Распределение затрат между выпуском и

незавершенным производством, а также между несколькими видами продуктов производится на любой стадии процесса.

В крупносерийном и массовом машиностроительном производстве широко используется *подетальный метод,* предполагающий калькулирование себестоимости изделий как суммы себестоимостей отдельных деталей, составляющих это изделие. Он является точным, но трудоемким.

Таблица 3.1

Соотношение методов и способов калькулирования

Методы калькулирования	Способы калькулирования
Позаказный	Суммирование затрат, прямой счет, исключение затрат
Попередельный	Распределение затрат, суммирование затрат, исключение затрат
Попродуктные: – попроцессный; – нормативный; – подетальный; – поиздельный	 Суммирование затрат Нормативный метод Суммирование затрат Прямого счета

Таким образом, использование различных методов исчисления себестоимости направлено на получение достоверной информации о затратах на отдельный продукт. Она может быть использована как для контроля соблюдения запланированного уровня затрат в процессе производства, так и для определения прибыльности отдельных продуктов и принятия решений в области ценообразования и ассортиментной политики.

4. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ НА СТАДИЯХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА

4.1. Связь параметров и структуры жизненного цикла продукта

Цикл представляет собой совокупность процессов, составляющих кругооборот в течение определенного промежутка времени. Процесс создания, разработки, производства, эксплуатации, обращения и утилизации продукта образует его экономический жизненный цикл. Он длится от момента обоснования необходимости производства и проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) вплоть до снятия с эксплуатации последнего экземпляра вследствие морального или физического износа (или за ненадобностью) и утилизации.

Жизненный цикл продукта характеризуется временными, объемными, затратными и качественными показателями (прил. А), которые находятся в тесной взаимосвязи. Так, продолжительность выпуска и эксплуатации продукта сказывается на объемных параметрах. Требования к качеству предопределяют объем НИОКР и подготовку к производству. Отчетливая зависимость прослеживается между качеством продукции (работ, услуг), объемом производства и уровнем затрат.

На затраты влияет структура жизненного цикла продукта. Впрочем, исключение из жизненного цикла какой-либо стадии не означает, что сократятся затраты. Например, исключение или сокращение объема НИОКР часто приводит к тому, что вновь создаваемая продукция по своим качественным и эксплуатационным параметрам уступает конкурирующим образцам. Отказ от одного из видов подготовки производства значительно удорожает изготовление продукта.

Продолжительность жизненного цикла также тесно связана с затратами: его сокращение или удлинение активно влияет на суммарные затраты. Связь между временными и затратными параметрами неоднозначна. Если в ряде случаев удлинение цикла приводит к увеличению общих затрат, то в других, например, когда это удлинение обусловлено более тщательной научной и опытно-конструкторской проработкой изделия, оно может дать значительную экономию на стадиях производства и эксплуатации и снижение общих затрат жизненного цикла.

Таким образом, структура жизненного цикла продукта, его продолжительность, объемные и качественные показатели определяют затраты. Продукция (работы, услуги), являясь целью производственного процесса, одновременно как его результат воплощает в себе затраты всех элементов жизненного цикла.

Жизненный цикл продукта может быть полным, неполным или частным.

Полный жизненный цикл включает все стадии полной продолжительности и межстадийные ожидания. Соответственно, и затраты представляют собой полную сумму затрат на весь объем работ по созданию, производству, реализации, потреблению (эксплуатации) и утилизации.

Неполный жизненный цикл отличается от полного продолжительностью, структурой и объемными характеристиками.

Частный жизненный цикл сводится к отдельным стадиям полного цикла, например, разработке, изготовлению, эксплуатации, утилизации.

Соответственно полноте жизненного цикла продукции определяют и затраты на его реализацию.

4.2. Затраты по стадиям жизненного цикла продукта

Определение полных затрат нового продукта за жизненный цикл требует соблюдения следующих условий:

- полноты расчета, т.е. учета затрат по всем стадиям жизненного цикла;
- учета всех потребляемых ресурсов;
- использования единой методологии определения этапов цикла и единой классификации состава и содержания затрат;
- использования соответствующих стадиям жизненного цикла методов расчета затрат.

Под суммарными затратами ресурсов на жизненный цикл продукции понимают затраты, связанные с потреблением всех видов ресурсов в стоимостном выражении за период с начала НИОКР до окончания эксплуатации и утилизации. Укрупненный состав затрат, учитываемых на стадиях экономического жизненного цикла продукции, характеризует табл. 4.1. Объем затрат на отдельных стадиях жизненного цикла зависит от характера продукции, ее технической сложности и новизны**.** Принципиально новая, технически сложная и наукоемкая продукция требует больших затрат на НИОКР, порой во много раз превышающих затраты на всех остальных стадиях жизненного цикла.

Таблица 4.1

Постадийный состав затрат

Стадия	Статья затрат
1	2
НИОКР	• Предпроктные маркетинговые исследования и доработка замысла • Разработка технического задания • Разработка эскизного проекта • Подготовка конструкторской и рабочей документации для изготовления опытного образца (партии) • Изготовление и испытание опытного образца (партии)

Окончание табл. 4.1

1	2
Производство	• Подготовка и освоение серийной продукции • Производство • Поддержание технического уровня и качества серийно освоенной продукции
Реализация	• Тара и транспортные операции, связанные с доставкой готовой продукции до места потребления • Обеспечение сохранности продукции и ее эксплуатационных характеристик при транспортировке и реализации • Содержание торговой фирмы–изготовителя • Маркетинговые исследования
Эксплуатация	• Приобретение • Монтаж • Подготовка продукции и кадров к эксплуатации • Текущие эксплуатационные расходы • Ремонт и обслуживание • Поддержание и улучшение эксплуатационных свойств продукции
Утилизация	• Исследования • Изготовление средств утилизации • Транспортировка • Специальные контейнеры, тара и т.д.

Стадии жизненного цикла влияют определенным образом на методику расчета затрат. Так, на стадии НИОКР затраты исчисляют укрупнено по этапам работ. На этапе НИР затраты устанавливают как лимитные, т.е. как ориентировочную границу, определяемую конкурентоспособной ценой. При выполнении технического задания на разработку продукции точность определения суммарных затрат увеличивается: конкретизируются затраты на ОКР и затраты на подготовку производства, лимитные затраты в производстве дополняются расчетами удельных показателей трудоемкости и материалоемкости. На этапе создания и испытания опытного образца (партии) продукта достигается такая степень детализации затрат ресурсов, которая позволяет принять их в качестве укрупненных плановых норм и нормативов на стадии изготовления продукции. На стадии производства точность определения затрат зависит от масштабов выпуска продукции: чем он больше, тем точнее должны быть нормы и нормативы, используемые для определения затрат.

На стадии реализации методика исчисления затрат зависит от конструктивных особенностей продукции, условий ее транспортировки, хранения и сбыта. Реализация малогабаритных, простых по конструкции изделий, выполненных из материала, который не требует особых условий транспортировки и хранения, обходится дешевле. Однако независимо от характера продукции (работ, услуг) в затраты на реализацию включают расходы на маркетинг, которые зависят от рыночной стратегии предприятия.

На стадии эксплуатации степень детализации и точности норм и нормативов, на основании которых рассчитываются затраты, обуславливаются сроком эксплуатации продукции. Затраты на утилизацию предопределяются характером продукции, тем вредным влиянием, которая она способна оказать на окружающую среду. Так, при утилизации продукции, являющийся источником радиоактивного загрязнения, содержащей пары ртути и другие вредные для человека и природы вещества, требуется соблюдение норм безопасности и охраны окружающей среды, что нередко влечет за собой очень большие расходы. Они компенсируются фирмой-изготовителем и закладываются в цену продукции или включаются в эксплуатационные расходы предприятия, использующего продукцию. Во всех случаях затраты на утилизацию снижают стоимость используемых остаточных ресурсов: общего лома, лома драгоценных металлов, узлов и деталей, пригодных для вторичного использования или использования при пониженных потребностях в эксплуатационных свойствах.

4.3. Определение и нормирование затрат в целях их оптимизации

Определение затрат по стадиям экономического жизненного цикла продукта является важной и сложной задачей, решение которой позволяет сделать изделие экономически конкурентоспособным. Сложность этой задачи обуславливается тем, что число факторов, влияющих на формирование затрат, довольно велико. Основными среди них являются сложность продукции, требования к качеству, характер производства продукции, требования к условиям транспортировки, эксплуатации и утилизации.

Большое разнообразие факторов, воздействующих на суммарные затраты, ведет к множественности способов расчета затрат на различных стадиях ЖЦ, а также методов определения отдельных элементов расчета затрат. Всю совокупность методов расчета отдельных элементов затрат можно объединить в четыре группы.

1. *Эвристические методы.* Они основаны на использовании мнения специалистов-экспертов и включают в себя: метод экспертных оценок (назначения весомых характеристик, последовательных сравнений, попарного взвешивания), метод моделирования, метод предпочтений, метод расстановки приоритетов, балльный метод.

2. *Математико-статистические методы.* Их основу составляет моделирование одно- и многофакторных зависимостей между затратами и техническими (качественными и количественными) показателями на основе фактических статистических данных продукции и ее составных частей. Наибольшее распространение получили методы корреляционного моделирования, удельных показателей, корректирующих коэффициентов, элемен-

то-коэффициентов, оценки подетальных производственных затрат, сокращенного калькулирования

3. *Системные методы.* Суть их сводится к моделированию зависимости затратных и технико-экономических показателей на основе итерационного приближения проектируемых показателей к нормативно-расчетным, установленным для типовых или подобных продуктов (процессов). Как правило, это многофакторные модели, которые учитывают влияние факторов, не находящихся между собой в тесной взаимосвязи. В эту группу входят методы имитационного моделирования, размерных коэффициентов и др.

4. *Методы технического нормирования, расчетно-аналитические и калькулирования.* Они основаны на расчете подетальных (пооперационных) норм и нормативов (нормативных соотношений) расхода сырья и материалов, покупных комплектующих деталей, полуфабрикатов и других составных материальных элементов продукции, норм и нормативов трудоемкости, энергоемкости, а также других видов затрат.

Нормирование затрат ведется в соответствии с размерными, весовыми и качественными характеристиками составных элементов продукции в целом При этом учитываются технология изготовления продукции, а также условия транспортировки, хранения, эксплуатации и обслуживания, утилизации.

Нормы и нормативы, используемые для возможно более точного расчета затрат ресурсов, весьма разнообразны. В их число входят:

- типовые нормы и нормативы затрат на производство различных видов работ;
- укрупненные нормы и нормативы на детали и операции, типовые технологические процессы;
- математические зависимости между весовыми, качественными и размерными параметрами продукта и затратами времени;
- отдельные переходы, приемы и движения регламентно-расчетных и планово-управленческих работ и процедур;
- нормы и нормативы обслуживания и потребления;
- нормы управляемости;
- комплексные нормы и нормативы на поддержание и обеспечение условий нормального хода технологического процесса и др.

Область использования тех или иных методов расчета затрат ограничена достигаемой с их помощью степенью точности: если на стадии НИОКР находят применение методы 1-й и 2-й групп, то на стадии производства, где к точности расчетов предъявляются более строгие требования и она зависит от типа производства, используются методы 3-й и 4-й групп.

Существует правило: чем больше объем производства и реализации продукции, тем более тщательно должны нормироваться затраты рабочего времени и тем более дифференцированными (по переходам, операциям,

деталям, стадиям технологического процесса и т.д.) должны быть нормативы.

Даже небольшие превышения фактических затрат рабочего времени против нормальных вызывают существенное увеличение фонда заработной платы, рост себестоимости и снижение рентабельности продукции.

В массовом, крупносерийном и серийном производствах при изготовлении продукции используют методы технического нормирования труда. Недостатком, сдерживающим применение технического нормирования труда, является трудоемкость и длительность расчета норм времени. Поэтому в единичном и мелкосерийном производстве при выполнении разовых заказов техническое нормирование труда часто нецелесообразно: пока идет нормирование работ и корректировка норм с учетом фактических условий их выполнения, срок выполнения заказа может закончиться. В единичном и мелкосерийном производстве используются, как правило, опытно-статистические нормы времени. Для ускорения нормирования и уменьшения его трудоемкости разрабатываются укрупненные нормы времени – на отдельные детали, узлы и даже изделия. Точность таких норм ниже, чем технически обоснованных, но и они должны учитывать возможно большее количество конкретных факторов и условий, для которых рассчитаны.

Точность опытно-статистических норм времени зависит от квалификации и опыта разработчика: он должен хорошо знать технику, технологию и организацию конкретного производства.

Показателем качества рассчитанных норм времени является их соблюдение на практике. Установление чересчур напряженных норм времени приводит не столько к повышению интенсивности труда, сколько к нарушениям технологии и браку при изготовлении продукции, текучести кадров и другим негативным явлениям. С другой стороны, ненапряженные нормы являются причиной снижения трудовой дисциплины, неэффективного использования рабочего времени и резервов снижения затрат на производстве продукции. В любом случае соблюдение установленных норм рабочего времени должно находиться под постоянным контролем и служить предметом анализа.

Необходимость более качественного нормирования труда возрастает, когда удельный вес расходов на оплату труда в смете затрат по экономическим элементам является существенным, особенно если он превышает 50 %. Такое может иметь место при ремонтных работах, оказании услуг, в сфере сервиса и т.п.

На стадии реализации, где расчет затрат ведется укрупненно, на партию продукции (договорное количество поставки), используются методы 2-й и 3-й групп.

При эксплуатации расчет затрат осложняется большой неопределенностью показателей надежности, ремонтопригодности, сохраняемости. За-

труднено исчисление прямых эксплуатационных затрат, которые рассчитывают, как правило, укрупнено с использованием методов 4-й группы. Широко применяются нормативно-справочные материалы по нормам потребления энергии в единицу времени, укрупненные нормативы затрат на выполнение работ и оказание услуг по поддержанию и восстановлению эксплуатационных характеристик продукции, нормативы затрат на ремонт.

Наименее исследован вопрос определения затрат на утилизацию. Точные методы нормирования на стадии утилизации не применяют, довольствуясь укрупненным расчетам затрат.

Расчет и нормирование на всех стадиях жизненного цикла продукта необходимы для управления затратами, их стабилизации и систематического снижения. В отсутствие расчета о нормирования затраты носят стихийный характер, не поддаются управлению и имеют тенденцию к росту, что снижает конкурентоспособность продукции.

Нормативная база используется при прогнозировании и планировании затрат, организации и регулировании производственного процесса, оплате и стимулировании труда, учете и анализе затрат. Постоянное сравнение фактических затрат с нормативными затратами позволяет вскрыть резервы их оптимизации.

5. ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

5.1. Необходимость планирования затрат

Руководство предприятия все время стоит перед необходимостью выбора оптимальных решений, касающихся цены реализации, номенклатуры, ассортимента и объема выпускаемой продукции, кредитной и инвестиционной политики и многого другого. В поисках таких экономически обоснованных решений рассчитывают и анализируют альтернативные варианты поведения предприятия.

Недостаточно, чтобы отдельные решения были экономически эффективными сами по себе. Необходимо добиваться того, чтобы вся деятельность предприятия в комплексе стала рентабельной и обеспечивала денежные поступления в объеме, удовлетворяющем заинтересованные в экономических результатах производства лица (владельцев, кредиторов, руководителей, работников). Основной задачей планирования затрат и является определение экономических результатов деятельности предприятия, ожидаемых в будущем периоде.

Планирование – это один из элементов управления затратами, включающий в себя выбор цели предприятия и средств для ее достижения. Планирование наводит мост между существующим положением и тем, которого мы хотим достичь в будущем. Основная задача планирования – сведение к минимуму риска предпринимательства.

Планирование может быть краткосрочным и долгосрочным. Краткосрочные планы составляются на месяц, квартал, год; долгосрочные (перспективные) планы определяют направления развития предприятия в течение 3-5 лет (для крупных фирм – и на более длительный период).

Задача долгосрочного планирования состоит в том, чтобы на основании анализа шансов и рисков, порождаемых внешней средой, сильных и слабых сторон предприятия выбрать адекватный вариант его деятельности. Для этого необходимо составить прогноз ожидаемой конъюнктуры и изменения внешней экономической среды (просчитать вероятность спада производства, усиления конкуренции, повышения уровня инфляции и т.п.). Каждое предприятие стремится к развитию: необходимо разрабатывать новую продукцию, или совершенствовать выпускаемую, или сочетать оба направления. Развитие требует вложения средств в разработку новых изделий, формирование рынков сбыта, создания соответствующего технического и кадрового потенциала, поиска поставщиков материальных ресурсов и т.п.

Избирая тот или иной курс действий, особенно предусматривающий вовлечение ресурсов в производство на длительный период, руководство предприятия должно иметь четкое представление о величине затрат, свя-

занных с принимаемым решением. Каждому рассматриваемому варианту действий соответствуют определенные затраты, уровень которых необходимо рассчитать на стадии планирования.

Планирование затрат – это определение целей предприятия и его подразделений в форме постановки производственных задач и выбора средств для их выполнения.

Планы конкретизируются в сметах, отражающих затраты в денежном выражении. Таким образом, планирование затрат заключается в выявлении состава затрат и их количественной оценке.

Планирование затрат осуществляется для определения общей стоимости потребляемых в процессе производства ресурсов (материальных, трудовых, денежных) и расчета предполагаемой прибыли, а также является средством увязки натуральных и стоимостных показателей производства, выявления и оценки его экономической эффективности.

При планировании решаются следующие задачи:

– расчет стоимости ресурсов, необходимых для производства продукции;

– определение общего объема затрат на производство;

– исчисление себестоимости производства каждого вида продукции.

Плановый объем затрат рассчитывают исходя из намечаемой структуры (номенклатуры и ассортимента) продукции и объема ее производства.

Вышеперечисленные задачи решаются путём технико-экономических расчётов. При этом используют материальные технические нормы, нормативы труда и иные параметры производственного процесса, фиксируемые технической документацией, а также принимают во внимание экономические условия производственной деятельности: системы оплаты труда, цены ресурсов, норматывы платежей и другие, устанавливаемые законами и нормативными актами.

Исходной базой расчетов являются:

– планируемые объемы продукции (работ, услуг) в натуральном и стоимостном выражении;

– нормы расхода материальных ресурсов на производство продукции и расчеты потребности в ресурсах в натуральном выражении;

– договоры на поставку материальных ресурсов и выпускаемой продукции, обслуживание производства и установление других хозяйственных связей, содержащие условия их выполнения и оплаты;

– нормы затрат труда, расчеты численности и профессионального состава трудящихся и условия оплаты труда, определяемые коллективными договорами и контрактами;

– экономические нормативы: плата за природные ресурсы, нормы амортизации основных фондов, отчислений на социальное и медицинское страхование, страховых платежей и др.;

– планы технического перевооружения и совершенствования организации производства, экономии ресурсов и улучшения использования труда с расчетами получаемого экономического эффекта;

– мероприятия, разрабатываемые по результатам технико-экономического анализа производства, направленные, в частности, на устранение излишних затрат и потерь.

При проведении расчётов необходимо исходить из следующих требований:

– рациональный выбор используемых ресурсов, их структуры и качества, условий поставок, транспортировки, хранения;

– оптимизация условий производства (размер партии, режим работы оборудования, сменности);

– оптимизации процесса производства, совершенствования его организации производства в целях сокращения потерь времени;

– выделения затрат, включаемых в себестоимость, возмещаемых из прибыли;

– распределения единовременно производимых затрат, обеспечивающих производство в течение длительного времени (например, расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции) по периодам пропорционально объему выпуска продукции в каждом периоде.

В зависимости от целей планирования, длительности периода планирования, этапов разработки планов, определенности номенклатуры выпускаемой продукции, т.е. от полноты исходной информации, плановые затраты определяются путем:

– детальных сметно-нормативных расчетов величины необходимых затрат (метод прямого счета);

– укрупненных расчетов предполагаемого изменения базового уровня затрат.

Порядок расчёта затрат методом прямого счёта

В первую очередь, разрабатываются сметы затрат по вспомогательным цехам, затем их услуги распределяются между цехами основного производства и находят отражение во всех остальных схемах комплексных расходов. Эти расчёты могут выполнятся до уточнения всей номинклатуры продукции на плановый период.

Планирование себестоимости продукции вспомогательных цехов включает:

– составление сметы затрат по каждому цеху и сводной сметы по всем цехам;

– калькуляции себестоимости единицы продукции или услуг вспомогательных цехов;

– распределение общей суммы затрат между цехами и другими потребителями, а также по направлению использования для включения в себестоимость продукции основногоо производства.

Далее разрабатываются сметы расходов на обслуживание производства и управление:

– общепроизводственные (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые);

– общехозяйственные;

– прочие производственные;

– комерческие.

При получении информации о предполагаемых объеме, номенклатуре и ассортименте производимой продукции прямые статьи затрат (материалы, зароботная плата рабочих) определяются прямым счётом по нормам расхода и ценам, трудоёмкости и ставким заработной платы.

Для распределения смет общепроизводственных и общехозяйственных расходов сначала определяется норматив ихсписания путем деления величины этих расходов по смете на величину основной заработной платы производственных рабочих, соответственно, по цеху или по предприятию в целом. Тогда величина этих расходов в себестоимости конкретного изделия рассчитывается как произведение этого норматива на величину основной заработной платы в данном изделии.

Прочие производственные и коммерческие расходы либо прямо относятся на себестоимость соответствующих изделий, либо распределяются между ними пропорционально производственной себестоимости.

Примерный состав статей и способы их расчёта представлены в прил. Г.

После составления калькуляций на единицу продукции определяется себестоимость планового выпуска всей продукции. Для этого затраты по каждой статье калькуляции умножаются на программу выпуска данного изделия, и полученные произведения суммируются по всем видам продукции.

При определении себестоимости планового периода необходимо отделить затраты в незавершённое производство. Себестоимость готовой продукции может быть определена из баланса затрат на производство по формуле

$$C_{ГП} = C^{Н}_{НЗП} + C_{ПП} + C_{ОХТ} - C^{К}_{НЗП},$$

где $C_{ГП}$ – себестоимость готовой продукции в плановом периоде;

$C^{Н,К}_{НЗП}$ – затраты в незавершённое производство на начало и конец планового периода;

$C_{ОХТ}$ – стоимость отходов (если их возможно реализовать);

$C_{ПР}$ – себестоимость всей продукции, произведённой в плановом периоде.

После определения себестоимости произведенной продукции рассчитывается смета затрат на производство. В ней определяется полный объем всех затрат, необходимых для обеспечения работы предприятия в плановом периоде. В смету затрат включаются все расходы основного и вспомогательного производств по выпуску и реализации продукции, на оказание услуг на сторону, своему капитальному строительству и непромышленным подразделениям.

Смета разрабатывается в экономических элементах. Структура затрат по экономическим элементам характеризует особенности конкретного производства (материалоемкое, трудоемкое, энергоемкое).

При разработке сметы могут использоваться три метода:

1. Сметный– на основе других разделов комплексного плана предприятия (планирование материально-технического обеспечения, персонала) и плановых смет целевых расходов (почтовых, командировочных, на рекламу и др.).

2. Сквозной – на основе смет затрат по цехам основного и вспомогательного производства (без внутризаводского оборота) плюс общехозяйственные расходы.

3. Калькуляционный – на основе калькуляции по элементам.

При любом методе нужно увязать смету затрат с плановой себестоимостью продукции. Для этого необходимо учесть изменение остатков незавершенного производства и расходов будущих периодов за плановый период.

При расчетах проекта плана, когда еще нет полной информации обо всех аспектах предполагаемой деятельности, используется укрупненный метод расчета плановой сметы на основе сметы затрат базового периода и предполагаемых изменений основных экономических параметров, влияющих на величину ее элементов. Учитываются предполагаемые изменения (индексы) следующих показателей: объема производства (J_Q) норм материальных ресурсов (J_g), цен ($J_{\text{Ц}}$), тарифов, средней заработной платы ($J_{\text{З}}$), производительности труда (J_q), стоимости основных фондов ($J_{\text{ОФ}}$), целевых расходов ($J_{\text{ПР}}$).

В первую очередь, базовая смета корректируется на индекс изменения объема производства. Затем производится корректировка отдельных элементов базовой сметы на соответствующие им индексы показателей.

Элементы плановой сметы рассчитываются следующим образом:

Материальные затраты: $\text{С}_{\text{Н}}^{n} = \text{С}_{\text{М}}^{\text{б}} \cdot J_Q \cdot J_q \cdot J_{\text{Ц}}$ (расчет ведется по отдельным видам материальных ресурсов, затем полученные данные суммируются).

Расходы на оплату труда: $\text{С}_{\text{ЗП}}^{n} = \text{С}_{\text{ЗП}}^{\text{б}} \cdot J_Q \cdot \dfrac{J_{\text{З}}}{J_q}$.

Отчисления на социальные нужды: $\text{С}_{\text{СН}}^{n} = \text{С}_{\text{ЗП}}^{\text{б}} \cdot \text{Н}_{\text{СН}}$.

Амортизационные отчисления: $C_{Д}^{n} = C_{А}^{б} \cdot J_{Q} \cdot J_{ОФ} \frac{1}{2}$.

Прочие расходы: $C_{пр}^{n} = C_{пр}^{б} \cdot J_{Q} \cdot J_{пр}$.

Плановая смета равна сумме рассчитанных элементов.

Определение состава и объема затрат не столько экономическая, сколько технико-экономическая задача. Уровень затрат на предприятии зависит от профессионализма и творческого потенциала инженерных кадров и организаторов производства, а корректность отнесения затрат на виды деятельности предприятия, единицы продукции, производственные подразделения и другие объекты – от квалификации экономистов.

Принципиальная схема процедуры определения планового объёма показана на рис. 5.1.

Рис. 5.1. Определение объема затрат при текущем планировании

5.2. Определение допустимой величины затрат

С позиций управления затратами на предприятии необходимо знать предельно максимальную сумму затрат, при превышении которой предприятие будет убыточным, допустимую величину затрат при организации производства нового для предприятия изделия и изделия с улучшенными характеристиками качества.

Важной характеристикой экономики предприятия является предельный размер затрат на производство и реализацию продукции. Предельные за-

траты – это абсолютная сумма максимально возможных для предприятия затрат, при которых оно еще является безубыточным, но не имеет прибыли.

В условиях рыночной экономики факторами верхней границы суммы предельных затрат предприятия выступают объективно сложившиеся на рынке цены на продукцию (работы, услуги) и количество их производства (выполнения) и продаж, которые определяются емкостью рынка и возможностями предприятия. Можно считать предельными затратами предприятия минимальный объем продаж продукции (работ, услуг), который позволяет ему не иметь убытка в результате своей деятельности.

Сумму предельных затрат предприятия можно получить, используя формулы:

$$П_р = Q_р - С_р,$$

при $П_р=0$ или $С_р= Q_р–0$ или $С_{р,пред}= Q_{р\,min}$,
где $П_р$ – прибыль от реализации продукции; $Q_р$ – объём реализованной продукции; $С_р$ – себестоимость реализованной продукции.

Оказавшись на границе предельных затрат, предприятие вынуждено искать пути оздоровления своей экономики: разрабатывать и осваивать производство новой, нужной потребителю продукции (работ, услуг), повышать конкурентоспособность уже выпускаемой продукции, чтобы увеличить объём её продаж, снижать затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Часто предприятие использует одновременно все эти средства.

Предварительная оценка допустимой величины затрат может предотвратить производство убыточной продукции. Эту оценку следует производить на основе чётко определённых объёмов производства (желательно предусмотреть различные задачи и расчеты соответствующих затрат), технологии производства изделий; вариантов замены материалов; цен на материалы и тарифов на услуги других предприятий; разбивки расходов и качественных показателей на составляющие для сравнения их с затратами и показателями, достигнутыми конкурирующими предприятиями. Предварительная оценка требуется, чтобы выявить необходимость дальнейшей модернизации изделия. При разработке перспективных (долгосрочных) планов оценка предполагаемых затрат учитывает издержки на новое оборудование и другие элементы основного капитала.

К расчету предварительных затрат следует приступать на стадии разработки изделия и маркетинговых исследований, так как именно в ходе конструирования, разработки технологий, определения емкости рынка и закладывается уровень затрат, начинается планирование доходов и контроль за издержками производства.

После подсчета нормативных и фактических затрат можно оценить разницу между ними и установить, чем она вызвана: различным объемом прямых затрат и накладных расходов; выбором между производством и

приобретением полуфабрикатов; затратами на обеспечение качества, изменениями стандартных норм; количеством выпускаемой продукции; влиянием спроса, цены или другими факторами.

При предварительной оценке необходимо постоянно акцентировать внимание на учете прямых затрат, влияющих на общие издержки производства, например, почасовых расходов оплаты труда на различные операции, а также на сравнительном анализе затрат при использовании различных материалов и др.

Квалифицированная предварительная оценка позволяет исключить дорогостоящие, нерентабельные элементы из производственного процесса.

При оценке конечных расходов следует учесть все возможные расходы на изготовление стандартного изделия (аналога). Потому что выпуск нового изделия часто требует больших материальных и трудовых затрат и накладных расходов, надо выявить отклонения расчетных расходов от затрат на аналогичные виды уже освоенной продукции.

При расчётах предватительной себестоимости новых изделий используют различные методы:

- в машиностроении часто используют расчёт по удельным затратам на единицу параметра новой техники (веса, мощности, производительности). Например, проектная себестоимость нового изделия ($C_Н$) определяется по формуле

$$C_Н = C^a_{уд} M_Н$$

где $M_Н$ – вес нового изделия; $C^a_{уд}$ – удельные затраты на единицу веса аналогичной техники.

На предпроектных стадиях вес новых конструкций определяется эмпирическими зависимостями между весом и другими параметрами (мощностью, производительностью и т.д.) техники данного класса.

- на основе сложившихся пропорций в структуре элементов себестоимости аналогичных технических решений.

Например, если известны материальные затраты ($C_М$) на новое изделие и удельный вес этих затрат ($g_М$) в себестоимости аналогичной техники, то проектная себестоимость нового изделия ($C_Н$) определяется по формуле

$$(C_Н) = \frac{C_М \cdot 100}{\gamma_М};$$

- если новая продукция создаётся на базе существующей и отличается от неё отдельными узлами и деталями, её проектная себестоимость рассчитывается более точно по статьям затрат на основе плановых и отчётных калькуляций базовых изделий.

• величина отдельных элементов и вся проектная себестоимость нового изделия может быть определена также на основе их эмпирических зависимостей от тех или иных технических параметров изделия.

На этапе текущего планирования в условиях рыночной экономики объём допустимых затрат на изделие (его коммерческую себестоимость) диктует рыночная цена, основу которой составляют затраты предприятий-конкурентов, производящих аналогичную продукцию.

Допустимые затраты предприятия на производство и реализацию j-го изделия $З_{доп j}$ можно рассчитать по формуле

$$З_{доп j} = \frac{Ц_{рын j}}{1} + \frac{р_j}{100},$$

где $Ц_{рын j}$ – рыночная цена j-го изделия; $р_j$ – рентабельность j-го изделия в процентах, расчитываемая как отношение прибыли к себестоимости изделия.

В случае, когда предприятие принимает решение о производстве продукции без получения прибыли от её реализации (например, для сохранения рабочих кадров), r_j=. Верхний предел общего объёма допустимых затрат $З_{М j}$ по j-му изделию рассчитывается по конструкторско-технологическим документам j-го изделия, исходя из норм расхода и рыночных цен сырья и материалов, покупных изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера сторонних организаций, топлива и энергии на технологические цели:

$$З_{М j} = \sum q_j Ц_j,$$

где q_j – норма расхода на j-е изделие j-го сырья, материала, покупных изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера сторонних организаций, топлива и энергии на технологические цели; $Ц_j$ – рыночная цена j-го сырья, материала, покупных изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера сторонних организаций, топлива и энергии на технологические цели.

Расчёт допустимой величины затрат при производстве новой продукции на стадии текущего планирования не является для предприятия самоцелью, поскольку она не отвечает на главный вопрос – сможет ли предприятие при его организационно-техническом уровне производства изготавливать изделие.

Для этого необходимо определить величину допустимых затрат на заработную плату основных производственных рабочих. Допустимую величину затрат на заработную плату основных производственных рабочих определяют с учетом установленных текущим планом коэффициента расходов на продажу ($К_{прод}$) при реализации аналогичной продукции, коэффициента накладных косвенных расходов к заработной плате основных произ-

водственных рабочих ($К_{накл}$) и коэффициента отчислений на социальные нужды к заработной плате основных производственных рабочих ($К_{соц.н}$):

$$З_{осн.раб.j} = \frac{\frac{З_{доп j}}{К_{прод}} - З_{Mj}}{1 + К_{соц.н} + К_{накл} + К_{доп}}.$$

Допустимые затраты на основную заработную плату рабочих ($З_{осн.раб.j}$) определяют с учетом установленной текущим планом доли расходов на продажу (коммерческих расходов), накладных косвенных расходов и дополнительной заработной платы к основной заработной плате рабочих (сметной ставки списания накладных расходов).

Последовательность расчетов допустимых затрат на производство нового изделия на стадии текущего планирования показана на рис. 5.2. Допустимая величина затрат на изделие позволяет определить допустимую сумму заработной платы основных производственных рабочих, на основе которой можно ответить на вопрос о возможности производства изделия на предприятии.

Учитывая сложившуюся на предприятии среднечасовую оплату труда основных производственных рабочих ($З_{часj}$) по профессиям и квалификации, предусмотренную технологией изготовления нового изделия, рассчитывается допустимая для предприятия максимально возможная трудоемкость его изготовления $Т_{допi}$:

$$Т_{допi} = \frac{З_{осн.раб.j}}{\overline{З}_{часj}}.$$

Если объем рассчитанных допустимых затрат при планировании производства нового изделия таков, что угрожает убытками предприятию и невозможностью уложиться в расчетно-допустимую трудоемкость его изготовления, то это сигнал, оповещающий, что новое изделие экономически неконкурентоспособно, и надо принимать срочные меры для повышения эффективности производства.

Причины превышения экономически целесообразного уровня затрат следует искать в несовершенной конструкции изделия, устаревшей технологии производства, методах учета и контроля затрат, которые не способны компенсировать повышенные расходы на отдельные виды ресурсов (например, энергоносители и др.). Предварительная оценка допустимых конечных затрат – это основа повышения конкурентоспособности предприятия.

Определение допустимой величины затрат является принципиально важным при разработке и производстве изделия с новыми или улучшенными характеристиками качества. Глубокое маркетинговое исследование

рынка покажет, какие характеристики качества продукции, в первую очередь, нужны потребителю.

Рис. 5.2. Последовательность расчётов допустимой величины фонда заработной платы основных производственных рабочих при планировании производства нового изделия

Современное развитие науки и техники позволяет иметь характеристики качества продукции во много раз выше тех, которыми обладает продукция, предлагаемая рынком покупателю. Ограничениями характеристик качества продукции выступают затраты для их достижения, которые находят отражение в цене, реальной достаточности для потребителя существующих характеристик качества продукции и ее моральном старении.

5.3. Взаимосвязь инвестиционных, текущих затрат и доходности предприятия

Поддержание конкурентноспособности предприятия на рынке требует реализации решений, связанных с развитием (расширение, создание новых производств, подготовка к выпуску новых видов продукции и т.п.). Для осуществления проектов необходимы инвестиционные ресурсы (денежные

средства), объём которых определяется величиной затрат (расходов денег), предстоящих с начала реализации инвестиционных проектов.

Эти расходы можно разделить на:

– предпроизводственные и послепроизводственные издержки (на разработку бизнес-плана, регистрацию предприятия, выпуск и распространение акций, на маркетинговые исследования, создание сети снабжения, оплату пакетов и ноу-хау, возведение временных сооружений, заработную плату с отчислениями персонала, занятого на подготовительном этапе и др., на прекращение функционирования объекта);

– капитальные вложения в основной капитал (стоимость земельного участка, расходы на подготовку производственной площадки, стоимость строительства, оборудования и его монтажа);

– оборотный капитал (расходы на создание первоначальных производственных запасов).

Управление инвестициями является одним из элементов системы управления затратами предприятия, так как инвестиционные затраты направлены на обеспечение перспективного уровня текущих затрат и, соответственно, доходов предприятия.

Принимая решения о вложении средств в долгосрочные активы, необходимо ответить на следующие вопросы:

– увеличат ли они прибыльность предприятия?

– найдутся ли средства на их приобретение?

Текущие затраты являются объектом краткосрочного (текущего) планирования. Они обусловливаются текущими условиями, материальными, кадровыми и финансовыми ресурсами, которыми располагает предприятие, и в значительной степени, качеством перспективного планирования. Текущие затраты отражаются в сметах (годовой, квартальной, месячной) для предприятия в целом, отдельных подразделений или отдельных элементов расходов. Текущие сметы конкретизируют перспективный план с учетом изменения внешних условий и состояния предприятия.

Сметы помогают согласовать и координировать действия различных подразделений, чьи интересы в некоторых случаях не совпадают. Например, начальник отдела материально-технического обеспечения производства заинтересован в размещении крупных заказов, чтобы получить большую скидку, а начальник производственного отдела не приветствует создания больших запасов, финансист же смотрит на все с точки зрения наличия средств у предприятия. В ходе составления сметы руководители согласуют действия своего подразделения с другими.

Смета – это важный инструмент управления и контроля за функционированием подразделений. Сравнивая фактический уровень различных категорий расходов со сметным, плановым, руководитель в силах выявить от-

клонения и внести коррективы в ход производства. Управление затратами по отклонениям может осуществляться в рамках особой системы.

Смета находит применение при оценке эффективности работы руководителя и его мотивации.

В целях отражения изменяющихся условий и вновь появившейся информации целесообразно осуществлять непрерывное или скользящее составление квартальных и месячных смет.

Исходной базой для составления смет является программа сбыта. Эта программа устанавливает объем, номенклатуру и ассортимент реализуемой продукции, определяющих план производства предприятия в тех случаях, когда спрос выступает фактором, ограничивающим объем производства. Программа сбыта является основой для планирования совокупного дохода от реализации и экономического результата – прибыли.

Процесс составления плановой сметы должен идти снизу вверх – от руководителей, которые несут ответственность за ту или иную сферу деятельности, к тем, кто координирует функционирование предприятия в целом.

Различают следующие сметы:

– смета затрат на производство по предприятию в целом и его производственным подразделениям (цехам) – в ней устанавливается общая сумма затрат на производственную деятельность;

– смета затрат на содержание функциональных отделов и служб (бюджеты);

– комплексные сметы**:** расходов на подготовку и освоение производства; расходов на износ инструментов и приспособлений целевого назначения; транспортно-заготовительных расходов; общепроизводственных расходов (примерная форма представлена в прил. Б), в том числе, на содержание и эксплуатацию оборудования; цеховых расходов; общехозяйственных расходов (примерная форма представлена в прил. В); прочих производственных расходов; коммерческих расходов.

Выделение перечисленных расходов в отдельные объекты сметных расчетов связано, в основном, с необходимостью более точного отнесения их на тот или иной вид выпускаемой продукции.

– целевые сметы: командировочных расходов, представительных расходов, расходов на страхование, рекламу, связь и др.

Выделение указанных расходов в отдельный объект связано как с необходимостью контроля целевого использования денежных средств, так и с законодательными ограничениями на объем этих расходов, включаемых в себестоимость продукции.

Состав расходов, включаемых в ту или иную смету, регламентируется существующими на предприятии инструкциями или положениями по планированию, учету и калькулированию затрат.

Существуют различные способы количественной оценки конкретных статей смет. В производственной деятельности можно ориентироваться на нормативные затраты, как основу калькуляции себестоимости объема выпуска, запланированного в смете. Отправной точкой могут служить данные прошлых смет с учетом изменения условий в будущем.

По мере продвижения смет снизу вверх должны происходить их сбалансирование и корректировка. В процессе координации составляется сметный счет прибылей и убытков, баланс движения денежных средств.

После согласования смет их сводят в обобщенную смету, по утверждении которой соответствующие сметы направляются во все центры ответственности предприятия. Итоговые данные сметы затрат на производство характеризуют экономическую эффективность производственного процесса (сокращение затрат в целом и по отдельным элементам, изменение структуры затрат). Смета затрат имеет большое значение для финансового планирования, так как служит базой для определения потребности в оборотных средствах.

Порядок формирования свободной сметы отображён на рис. 5.1.

В дальнейшем необходимо ежемесячно сравнивать запланированные и фактические расходы и пересматривать планы предприятия. Если реальные условия отличны от ожидавшихся, смета должна быть уточнена. Составление сметы на текущий год следует рассматривать как непрерывный и динамичный процесс.

В заключении стоит отметить, что если капитальные вложения направлены на формирование будущих затрат и дохода и, следовательно, на получение будущей прибыли, то текущие затраты определяют её уровень на данный период.

Способ расчёта статей калькуляции отдельных видов продукции представлен в прил. Г.

6. АНАЛИЗ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

6.1. Содержание анализа затрат на предприятии

В системе управления затратами анализ заканчивает функциональный цикл и, одновременно, является его началом. Затраты подвергаются анализу, как в целом по предприятию, так и по его производственным подразделениям, экономическим элементам затрат и статьям калькуляции, видам деятельности, единицам продукции (работ, услуг), стадиям производственного процесса.

Содержание анализа себестоимости продукции раскрывается в его задачах, которые сводятся к следующему:

1) оценка динамики (выполнения плана) по важнейшим показателям себестоимости продукции и выявление отклонений;

2) определение и количественная оценка причин отклонений от плана в динамике. Для этого себестоимость изучается по следующим направлениям: структурным подразделениям предприятия, статьям и элементам затрат, видам продукции, местам возникновения затрат;

3) анализ влияния на себестоимость эффективности использования производственных ресурсов (трудовых, материальных, основных фондов);

4) выявление и оценка резервов возможного снижения себестоимости продукции и разработка мероприятий по их мобилизации.

Перечисленные задачи анализа себестоимости являются традиционными, типовыми. Однако задачи управления себестоимостью не ограничиваются приведенным перечнем. Эти общие задачи трансформируются, конкретизируются применительно к различным отраслям народного хозяйства: промышленности, строительству, сельскому хозяйству, сфере услуг и т.п. Рыночная экономика также требует решения таких дополнительных задач, как учет при проведении анализа особенностей функционирования предприятий малого бизнеса и предприятий различных организационно-правовых форм, анализ поведения затрат во взаимосвязи с объемом продаж и прибылью, определение порога рентабельности продаж товаров и т.д.

Анализ себестоимости продукции должен предваряться проверкой обоснованности плановых заданий по себестоимости, реальности установленных норм и нормативов. Если план нереален, анализ его выполнения теряет экономический смысл. Для проведения анализа себестоимости продукции и затрат на производство используются следующие источники информации.

1.Бухгалтерская отчетность: отчет о прибылях и убытках, приложения (пояснения) к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

2.Статистическая отчетность (форма № 5-з «Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организа-

ции)», форма № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников» и др.).

3.Специфическая отраслевая отчетность по себестоимости и использованию основных сырьевых ресурсов, составляемая в добывающей, легкой, пищевой и других отраслях.

4.Бизнес-план и расчеты к нему, сметы затрат, расчеты цен ит.п.

5. Калькуляции себестоимости отдельных изделий (плановые, отчетные, нормативные).

6. Данные аналитического учета к бухгалтерским счетам производственных затрат (20, 23, 25, 26, 28, 29), к счету 90 «Продажи», а также другие регистры и документы бухгалтерского учета, в том числе, материалы инвентаризации.

7. Различная внеучетная информация (приказ по учетной политике, материалы договоров с покупателями продукции и поставщиками товарно-материальных ценностей и др.). Анализ затрат по основному виду деятельности предприятия включает следующее:

– анализ общей суммы затрат на производство и сбыт продукции по экономическим элементам;

– анализ себестоимости готовой продукции по статьям калькуляции;

– анализ себестоимости отдельных видов (и единиц) продукции;

– анализ затрат на обслуживание производства и управление;

– анализ затрат на один рубль продукции;

– анализ затрат на производство и сбыт продукции.

При проведении анализа необходимо фактический уровень затрат отчетного периода сравнить с достигнутым за предыдущий период или плановым, выявить объем и причины изменения затрат по составу и структуре, установить факторы, обусловившие эти изменения и резервы возможного снижения затрат.

6.2. Анализ затрат по экономическим элементам всей продукции предприятия

Данный вид анализа предполагает исследование затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) по основному виду деятельности предприятия в разрезе экономических элементов. Он производится на основании данных формы №5 бухгалтерской отчетности. В ней приводятся сведения о затратах предприятия за отчетный период и соответствующий период предыдущего года. Схема анализа затрат на предприятии представлена в прил. Д.

Согласно проекту Методических указаний но учету затрат на производство продукции, работ, услуг группировка затрат по элементам осуществляется в целях планирования и контроля за соответствующими качественны-

ми показателями деятельности организации, определения объема использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в целом за отчетный период безотносительно их назначения и направления использования, расчета финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период.

Каждый элемент характеризует экономическое содержание затрат. Перечень элементов является типовым и устанавливается ГШУ 10/99 «Расходы организации»:

– материальные затраты (МЗ);
– затраты па оплату труда (ЗОТ);
– отчисления на социальные нужды (ОСН);
– амортизация (А);
– прочие затраты (ПЗ).

Таблица 6.1

Анализ затрат предприятия по экономическим элементам

Элементы затрат	Предыдущий период		Отчетный период		Отклонение (+, -)		Темп роста, %
	тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	в % к итогу	тыс. руб.	в % к итогу	
1. Материальные затраты							
2. Затраты на оплату труда							
3. Отчисления на социальные нужды							
4. Амортизация							
5. Прочие затраты							
Итого							

Аналитическое значение поэлементной группировки затрат состоит в следующем:

• она используется для анализа структуры затрат на производство, определения влияния материало-, фондо- и трудоемкости продукции на ее себестоимость;

• служит для увязки различных разделов бизнес-планов и отчетов, в частности раздела по себестоимости, с балансом доходов и расходов, разделами но труду и прибыли, производственной программой;

• является основой для определения потребности в производственных запасах, трудовых ресурсах, основных фондах;

• используется для исчисления частных показателей оборачиваемости оборотных средств.

Поэлементный состав затрат изучается в относительном выражении и анализируется в двух направлениях:

1) как доля отдельных элементов в обшей сумме затрат на производство;

2) как отношение отдельных слагаемых затрат к объему выпущенной (реализованной) продукции.

Анализ проводится сравнением удельных весов фактических затрат по экономическим элементам отчетного периода с аналогичными показателями предыдущих периодов и плановыми данными. Такой подход позволяет определить изменения в структуре затрат по материалоемкости, фондоемкости, трудоемкости продукции.

6.3. Анализ себестоимости продукции (работ, услуг) по калькуляционным статьям

Объектом такого анализа служит себестоимость всей готовой продукции предприятия (подразделений) или отдельных изделий (работ, услуг), рассчитанная по калькуляционным статьям. Он позволяет установить, по каким статьям достигнута экономия в сравнении с предыдущим периодом или планом, а по каким допущен перерасход. На предприятии по отдельным статьям калькуляции может произойти увеличение (перерасход) затрат, которое компенсируется экономией по другим статьям, что обеспечивает общую экономию себестоимости. Калькуляционные статьи затрат, их состав и методы распределения затрат по статьям и видам продукции формируются с учетом характера и особенностей производства.

Одной из причин изменения затрат по прямым статьям калькуляции является изменение объема продукции и ее структуры. Причинами изменения прямых материальных затрат служат также изменения норм расхода и тарифов на материалы, топливо, энергию, покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций. Причинами изменения затрат по статье «Заработная плата основных производственных рабочих» являются изменения трудоемкости продукции (работ, услуг) и среднечасовой оплаты труда.

Влияние взаимодействующих факторов на изменение прямых материальных затрат и прямых затрат на зарплату основных производственных рабочих определяется при анализе себестоимости отдельных видов и единиц продукции (работ, услуг).

Причины изменения расходов на подготовку и освоение производства устанавливаются путем сравнения смет этих расходов за отчетный и предыдущий годы. При анализе изменения косвенных расходов (общепроизводственных и общехозяйственных) изучаются их сметы в отчетном году в сравнении с прошлым годом и данные аналитического учета по счетам 25 и 26.

При увеличении потерь от брака анализируются причины при сопоставлении затрат на брак и компенсации в покрытие этих затрат с использованием данных аналитического учета по счету 28.

Для анализа динамики себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям калькуляции составляется таблица (прил. Е).

Особое внимание следует уделить изделиям с наибольшим удельным весом в объеме продукции, т. к. значительный перерасход может быть допущен по отдельным статьям калькуляции при отсутствии перерасхода по себестоимости изделия в целом. Поэтому следует изучать не только общие отклонения фактической себестоимости от предыдущей или плановой, но и отклонения по отдельным статьям.

6.4. Анализ затрат на обслуживание производства и управление

К затратам на обслуживание производства и управление относятся:

– общепроизводственные расходы (расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, цеховые расходы);

– общехозяйственные (общезаводские) расходы.

При анализе затрат на обслуживание производства и управление следует:

– оценить динамику расходов, как в целом, так и по отдельным видам;

– дать оценку изменения расходов в расчете на 1 рубль объема продукции (работ, услуг), как в целом, так и по отдельным видам;

– дать оценку выполнения смет расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, цеховых и общехозяйственных расходов;

– изучить причины, как превышения плановых расходов, так и их экономии по сметам.

При анализе сравниваются темпы роста объема продукции с темпами роста расходов на обслуживание производства и управление. При этом, темп роста объема продукции (работ, услуг) должен опережать темп роста данных расходов. Тогда происходит относительное сокращение расходов в расчете на 1 рубль продукции (работ, услуг).

Данный анализ включает изучение величины затрат и их состава по сметам. В процессе анализа по каждой статье сметы фактические расходы сравниваются с плановыми для выявления отклонений, вызвавших нарушение сметы. Затем определяются причины отклонений.

На отклонение фактических расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и машин от плановой величины по смете, в основном, оказывают влияние два фактора: изменение объема производства и нарушение сметы расходов. Для выявления влияния каждого из этих факторов расходы подразделяются на переменные и условно-постоянные. К переменным относятся статьи: эксплуатация машин и оборудования, внутрихозяйственные перемещения грузов. К условно-постоянным относятся статьи: затраты на ремонт основных средств, арендная плата за машины и оборудова-

ние, амортизация машин, оборудования и транспортных средств, прочие расходы.

Для выявления влияния фактора объема производства необходимо плановую величину переменных расходов по смете пересчитать с учетом выполнения плана по объему продукции и из полученного результата вычесть плановые переменные расходы. Путем исключения размера влияния первого фактора из общего отклонения по смете расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования определяют влияние второго фактора на изменение расходов по смете.

Смета цеховых расходов включает следующие статьи: содержание аппарата управления цехом и прочего цехового персонала; затраты на ремонт основных средств; содержание зданий, сооружений, инвентаря; арендная плата за производственные помещения; испытания и исследования; охрана труда; амортизация зданий, сооружений, инвентаря; непроизводительные расходы.

Смета общехозяйственных расходов включает следующие статьи: расходы на содержание аппарата управления, служебные командировки и перемещения; содержание пожарной и сторожевой охраны; амортизация основных средств общехозяйственного назначения; затраты на ремонт основных средств, содержание зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения; содержание лабораторий; подготовка кадров и охрана труда; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; налоги, сборы и прочие общехозяйственные отчисления; потери от простоев по внешним причинам; информационные, аудиторские, консультационные услуги, недостачи и потери материальных ценностей на складах предприятия, прочие расходы.

Экономический характер ценовых и общехозяйственных расходов аналогичен расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, что обуславливает одинаковый подход к их анализу. Корректировка сметы по отдельным статьям этих расходов не производится, т. к. они считаются условно-постоянными. Их анализ сводится к контролю за соблюдением смет и рассмотрению обоснованности запланированного изменения уровня расходов и степени их выполнения.

6.5. Анализ затрат на один рубль продукции, работ, услуг

Как обобщающий качественный показатель, характеризующий затраты на производство продукции (работ, услуг), используется показатель затрат на 1 рубль объема продукции (работ, услуг) в копейках:

$$\varphi = \frac{\sum N_i C_i}{\sum N_i P_i} \cdot 100\ \%,$$

где N_i – количество i-го вида продукции (работ, услуг), ед.;

C_i – себестоимость *i*-го вида продукции (работ, услуг), руб.;

P_i – цена *i*-го вида продукции (работ, услуг), руб./ед.

Как видно из формулы, на изменение уровня затрат на 1 рубль продукции (работ, услуг) влияют следующие факторы:

– изменение себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг);

– изменение цен на продукцию (работы, услуги);

– структурные сдвиги в составе выпущенной продукции.

Для анализа изменения уровня затрат используются данные бухгалтерского учета и статистической отчетности: затраты на 1 рубль продукции (работ, услуг) в ценах отчетного года. Изменение затрат на 1 рубль продукции (работ, услуг):

$$\Delta\varphi = \varphi_{ф} - \varphi_{пр},$$

где $\varphi_{ф}$ – уровень затрат за отчетный год, руб.;

$\varphi_{пр}$ – уровень затрат за предыдущий год, руб.

Изменение затрат на 1 рубль продукции, работ, услуг отчетном году по сравнению с предыдущим годом не позволяет дать оценку эффективности производства, т.к. снижение затрат может быть вызвано как снижением себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг), так и за счет роста цен на них. Последнее же часто не является результатом работы предприятия.

Для оценки влияния указанных факторов необходимо рассчитать затраты на 1 рубль продукции (работ, услуг) при их фактическом выпуске в отчетном году в ценах и себестоимости предыдущего года, а также в ценах предыдущего года и фактической себестоимости отчетного года.

Снижение затрат на 1 рубль продукции (работ, услуг) за счет структуры продукции свидетельствует об увеличении в выпуске удельного веса продукции (работ, услуг) с большей рентабельностью. При росте этих затрат необходимо установить виды продукции, по которым допущено увеличение фактической себестоимости в отчетном году по сравнению с предыдущим, что может быть вызвано выпуском новой продукции.

6.6. Анализ затрат на реализованную продукцию, работы, услуги

Затраты на реализованную продукцию, работы, услуги включают их фактическую производственную себестоимость и коммерческие расходы по сбыту и доведению продукции до потребителя. Для анализа затрат на реализованную продукцию, работы, услуги заполняется табл. 6.3.

Таблица 6.3

Анализ затрат на реализованную продукцию, работы, услуги.

Показатели	Номер строки	Предыдущий год	Отчетный год	Изменение за год (+,-)	Темп роста, %
Объем реализованной продукции, работ, услуг, тыс. руб.	01				
Затраты на производство реализованной продукции, работ, услуг, тыс. руб., в том числе:	02				
– производственная себестоимость;	03				
– коммерческие расходы;	04				
– коммерческие расходы на 1 рубль реализованной продукции, работ, услуг	05				

При анализе затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) следует учитывать способы отнесения коммерческих расходов на затраты, которые зависят от метода определения выручки от реализации. При определении выручки при отгрузке товаров (выполненных работ, услуг) и предъявлении покупателю расчетных документов вся сумма коммерческих расходов относится к отгруженной покупателям продукции. При определении выручки по мере оплаты покупателем расчетных документов коммерческие расходы относятся только в части, приходящейся на отгруженную и оплаченную продукцию. Анализ состава коммерческих расходов проводится по данным аналитического учета по счету 43 «Коммерческие расходы».

7. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ СВЯЗИ МЕЖДУ ЗАТРАТАМИ И ОБЪЕМОМ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ (АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ)

7.1. Основные направления анализа безубыточности

Анализ безубыточности (анализ зависимости «затраты – объем – прибыль», CVP-анализ) основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в течение краткосрочного периода и помогает определить взаимосвязь между ними. Данный анализ служит инструментом планирования и контроля в процессе принятия управленческих решений.

Безубыточность – такое состояние организации, когда она не получает ни прибыли, ни убытков. Это выручка от реализации продукции, необходимая для того, чтобы начать получать эту прибыль. Также ее можно выразить и в количестве единиц продукции, которое необходимо продать, чтобы покрыть затраты, после чего каждая дополнительная единица продукции будет приносить прибыль. Организация должна точно знать, сколько она заработает при реализации определенного объема продукции и каким должен быть минимальный объем продаж, гарантирующий ей безубыточную работу (точка безубыточности.)

Точка безубыточности (порог рентабельности, точка окупаемости затрат) – это минимальный (критический) объем производства, при котором организация не получает ни прибыли, ни убытков, но выручка от которого покрывает все переменные и постоянные затраты. То есть это финансовый рубеж, где выручка от реализации точно соответствует величине суммарных затрат. При достижении этой точки, не имея никакой прибыли, организация стремится к наращиванию объема производства и продаж. Когда он становится выше точки безубыточности, то каждая единица проданной при этом продукции приносит прибыль. При объеме продаж ниже точки безубыточности организация несет убытки, и нет смысла в дальнейшем ее функционировании, т. к. оно приведет к банкротству.

Точка безубыточности определяется при выполнении следующих условий:

– наличие данных о затратах на производство и объемах ее реализации;

– все показатели анализа должны соответствовать одному и тому же периоду времени;

– деление затрат на постоянные и переменные.

Для расчета точки безубыточности используется норма маржинального дохода. *Маржинальный доход (маржинальная прибыль, маржинальное покрытие, сумма покрытия)* – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным затратам (метод «директ-костинг»). Особенность данного метода учета за-

трат состоит в том, что себестоимость продукции планируется только в части переменных затрат, а постоянные затраты собираются на счете общехозяйственных расходов и списываются на счета финансовых результатов как расходы периода. Результаты метода «директ-костинг» дают возможность обосновать и принять управленческие решения по оптимизации производственной программы предприятия, целесообразности принятия того или иного заказа, приобретению или замене оборудования, собственного производства полуфабрикатов или их заказа на стороне.

Норма маржинального дохода равна отношению маржинальной прибыли к сумме выручки от реализации продукции и показывает, какое влияние на нее оказывает изменение суммы выручки от реализации.

$$Н_М = \frac{М}{В},$$

где М – маржинальный доход;

В – выручка от реализации.

Зная норму маржинального дохода, можно определить ожидаемую прибыль организации при росте объема производства или продаж. К недостаткам анализа безубыточности можно отнести:

– нелинейную зависимость между доходами и объемом продаж;

– ступенчатый характер изменений постоянных затрат;

– широкую номенклатуру выпуска продукции.

7.2. Методы определения точки безубыточности

Существуют три метода расчета точки безубыточности: графического изображения, уравнений, маржинального дохода.

Метод графического изображения. В его основе лежит предположение о линейном характере изменения затрат при изменении объема производства и о линейном характере изменения выручки от реализации при изменении объема продаж. По графику можно установить, при каком объеме реализации продукции будет получена прибыль, а при каком – нет.

График показывает объем произведенной продукции в натуральном выражении на горизонтальной оси и величины выручки и затрат в стоимостном выражении на вертикальной оси.

Линия *AB*, показывающая постоянные издержки, которые не меняются в зависимости от объема, проходит параллельно оси *X*. Вертикальное расстояние между линией *AB* и линией *AC* при определенном объеме характеризует совокупные переменные издержки производства данного объема продукции, а вертикальное расстояние между *OA* и *BC* при определенном объеме производства характеризует совокупные издержки производства данного объема (себестоимость). Когда продукция не реализуется, сово-

купные издержки не равны нулю, а равны *OA*. Когда объем выпуска равен *X*, совокупные издержки представлены линией *XC*, которая равна = *XB* + *BC* (*XB* – фиксированные элементы издержек (то же, что *OA*) и *BC* – переменные элементы издержек).

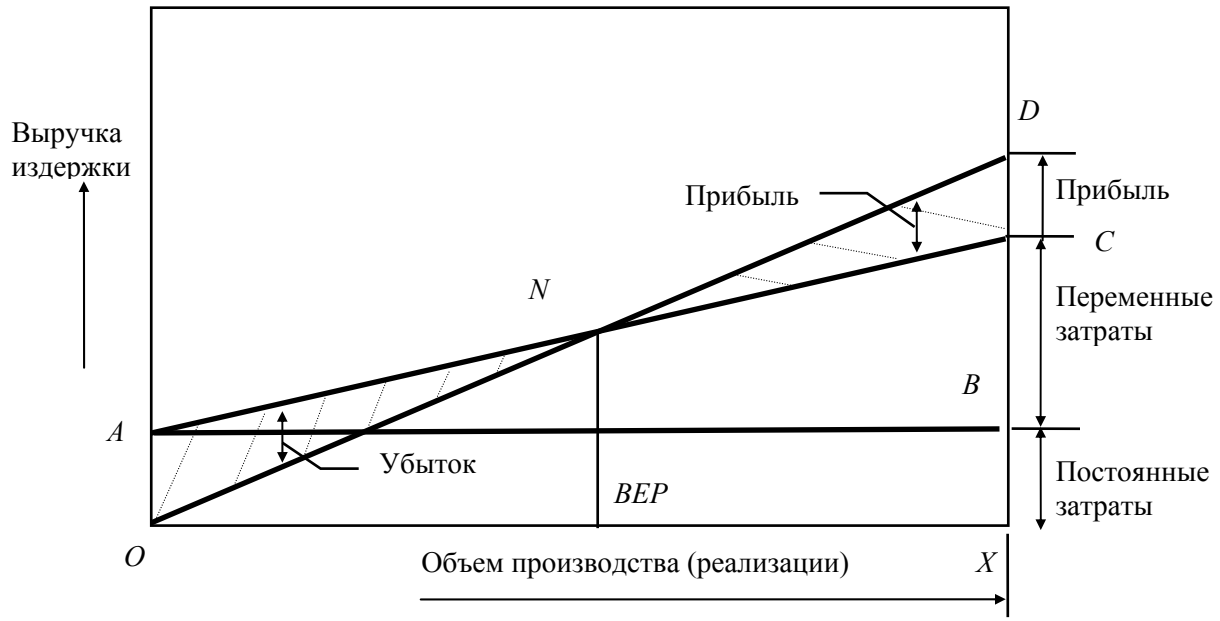

Рис. 7.1. Графическое представление точки безубыточности

Для каждой конкретной цены продажи единицы конечного продукта линия *OD* будет показывать величину доходов при различных объемах продаж. Пересечение линии совокупного дохода (*OD*) с линией совокупных издержек (*XC*) определяет точку безубыточности (*BEP*) «*N*», точку в которой совокупный доход равен совокупным издержкам (переменным и постоянным). Любая разность по вертикали между линией совокупного дохода и совокупных издержек справа от *BEP* показывает прибыль при данном объеме производства, в то время, как убытки будут показываться на графике слева от *BEP*, потому как в этом случае совокупные издержки превышают совокупный доход.

Существует еще один способ графического представления анализа безубыточности, который носит название “обратного графика безубыточности” (рис. 7.2).

Различие состоит в том, что переменные издержки показаны снизу, а постоянные – сверху. Здесь переменные издержки представлены в виде расстояния по вертикали между осью OX и линией OB. Постоянные издержки добавляются по вертикали, оставаясь неизменными. В результате этого линия совокупных издержек AC проходит параллельно OB на расстоянии AO = BC, что соответствует постоянным издержкам.

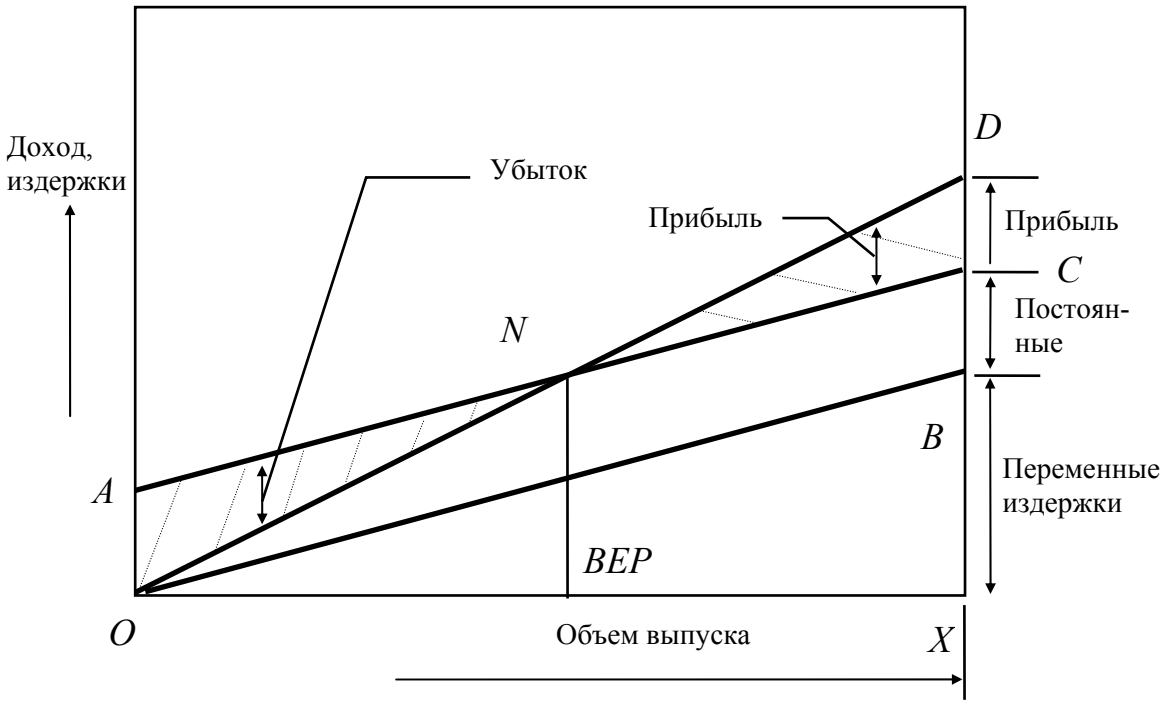

Рис. 7.2. Обратный график безубыточности

Слева от критической точки находится зона убытков, образуемая в результате превышения величины постоянных затрат над величиной маржинального дохода. *Зона прибыли (зона безопасности)* – это разность между фактическим количеством реализуемой продукции и безубыточным объемом продаж, т.е. это рубеж, за пределами которого начинаются убытки. Зона прибыли показывает, на сколько процентов можно увеличить или уменьшить объем реализации продукции, чтобы не перейти черту безубыточности.

Метод графического изображения основан на следующих допущениях:

– цена продажи остается неизменной, и, соответственно, зависимость «выручка – объем производства (реализации)» является пропорциональной;

– цены на потребленные производственные ресурсы и нормы их потребления на единицу продукции остаются неизменными, и, соответственно, зависимость «переменные затраты – объем производства (реализации)» является пропорциональной;

– постоянные затраты неизменны;

– объем производства равен объему реализации.

Преимущества метода графического изображения:

– простота и наглядность;

– оценка возможности организации достичь или превысить безубыточный объем производства.

Недостатки метода:

– условность результатов анализа из-за большого количества допущений.

Аналитические способы расчета точки безубыточности являются более удобными. Здесь можно вывести ряд формул и рассчитать показатели.

1. *Метод уравнений*. Любой отчет о доходах и расходах организации может быть представлен в виде уравнения:

$$П_ч = В - З_{пер} - З_{пост} = (Ц \cdot z) - (З^{ед}_{пер} \cdot z) - З_{пост},$$

где $З_{пер}$ – сумма переменных затрат;
$З_{пост}$ – сумма постоянных затрат;
$П_ч$ – чистая прибыль;
Ц – цена единицы продукции;
z – количество единиц продукции;
$З^{ед}_{пер}$ – переменные затраты, приходящиеся на единицу продукции.

Метод маржинального дохода является разновидностью метода уравнений.

$$М = В - З_{пер}.$$

Маржинальный доход показывает способность организации генерировать достаточные доходы для покрытия постоянных расходов и получения прибыли. Его изменение свидетельствует о движении уровня продажных цен и переменных затрат производства на единицу продукции, о необходимости более глубокого изучения обстоятельств, повлиявших на колебания себестоимости.

Маржинальный доход на единицу продукции – это разность между ценой этой единицы и переменными затратами на нее. В состав маржинального дохода входит прибыль и постоянные затраты организации. После вычета из маржинального дохода постоянных затрат формируется показатель *операционной прибыли*. Размер прибыли определяется уровнем переменных затрат, ценой продажи, структурой продукции, величиной постоянных затрат. Такая учетная информация позволяет в оперативном порядке находить наиболее выгодные комбинации продажных цен и объемов производства при изменении конъюнктуры рынка.

Для расчета критического объема продаж в процентах к минимальному объему производства, который принимается за 100 %, используется формула

$$ТБ = (З_{пост} / М) \cdot 100\ \%,$$

где ТБ – точка безубыточности.

Для определения точки безубыточности в натуральных единицах максимальный объем продаж в стоимостном выражении (В) заменяется на соответствующий объем реализации в натуральных единицах (К):

$$ТБ = (К \cdot З_{пост}) / М,$$

где К – количество единиц продаж в натуральном выражении.

Для расчета критической точки можно вместо суммы маржинального дохода использовать маржинальный доход на единицу продукции:

$$ТБ = (К \cdot З_{пост}) / М = (К \cdot З_{пост}) / (М_{ед} \cdot К) = З_{пост} / М_{ед},$$

где $М_{ед}$ – маржинальный доход, приходящийся на единицу продукции.

Маржинальный доход, приходящийся на единицу продукции, можно представить как разность между ценой и переменными затратами, приходящимися на нее:

$$М_{ед} = Ц - З^{ед}_{пер}.$$

Если производится несколько видов продукции, то необходимо знать, какое минимальное количество продаж по каждому виду продукции требуется, чтобы не перейти черту безубыточности. Тогда точку безубыточности можно рассчитать в натуральном выражении:

$$ТБ = З_{пост} / (Ц - З^{ед}_{пер}).$$

Если нужно определить объем реализации продукции для получения определенной суммы прибыли, используется формула:

$$ТБ = (З_{пост} + П) / (Ц - З^{ед}_{пер}),$$

где П – прибыль от реализации продукции.

При расчете данного показателя в стоимостном выражении маржинальный доход, приходящийся на единицу продукции, заменяется на удельный вес маржинального дохода в выручке от реализации продукции:

$$ТБ = (З_{пост} + П) / М_{уд},$$

где $М_{уд}$ – удельный вес маржинального дохода в выручке от реализации продукции.

При анализе финансовой стабильности организации определяют зону безопасности (запас финансовой прочности):

$$ЗБ = (В - ТБ) / В.$$

Чем выше значение запаса прочности, тем устойчивее положение организации. Для одного вида продукции зону безопасности можно найти по количественным показателям:

$$ЗБ = (К - ТБ) / К.$$

Маржинальную прибыль можно увеличить за счет снижения цены продаж, повышения объема выпуска и реализации, роста постоянных затрат, пропорционального изменения переменных и постоянных затрат. Возможности маржинального подхода заключаются в определении:

– безубыточного объема продаж при заданных соотношениях цены, постоянных и переменных затрат;

– зоны безубыточности организации;

– влияния прибыли на изменение цены реализации продукции, переменных и постоянных затрат, объема реализации;

– оптимального объема и структуры продукции;

– влияния изменения в структуре реализации на прибыль и минимальный безубыточный объем;

– необходимого объема продаж для достижения планового объема прибыли;

– ожидаемой величины прибыли при заданном уровне реализации;

– минимального уровня цен при объеме выпуска, позволяющем избежать убытков.

Использование методов управленческого учета затрат позволяет распределить постоянные затраты по элементам, связанным с производством конкретного вида продукции, и установить, окупаются ли конкретные затраты только выручкой от реализации продукции. Если затраты не окупаются, то производство данного вида продукции невыгодно для организации. Чтобы установить, каковы темпы роста прибыли организации и когда она получит ожидаемую прибыль, необходимо изучить производственный леверидж (производственный рычаг).

Производственный леверидж – это рычаг управления прибылью организации путем оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. Он показывает, на сколько процентов возрастет прибыль предприятия при изменении выручки на 1 %. Производственный рычаг определяется по формуле:

$$ПЛ = М / П = (В – З_{пер}) / (В – З_{пер} – З_{пост}).$$

Чем больше постоянные затраты, тем выше производственный рычаг. Выше уровня безубыточности производственный рычаг вызывает положительное влияние. Организация в любом случае должна покрыть постоянные затраты, какой бы объем продаж она ни имела. Поэтому, чем больше постоянные затраты, тем сложнее достигнуть точки безубыточности деятельности при прочих равных условиях. С течением времени в связи с изменением объемов производства постоянные затраты меняются. Поэтому эффект производственного рычага проявляется за небольшой промежуток времени, а затем необходимо преодолеть новый уровень безубыточности и определить новый уровень рычага.

Эффект производственного рычага снижается при увеличении объема продаж и удалении от точки безубыточности. Организации, у которых преобладают переменные затраты, имеют низкий производственный рычаг. Знание механизма проявления производственного рычага способствует управлению соотношением переменных и постоянных затрат с целью увеличения эффективности производственной деятельности организации.

8. ЗАТРАТЫ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

8.1. Состав затрат на качество продукции (работ, услуг)

Затратами на качество являются затраты, которые возникают при обеспечении и гарантировании удовлетворительного качества продукции, а также связаны с потерями из-за недостижения удовлетворительного качества.

Современное понятие затрат на качество включают:

– затраты на оценку качества;

– затраты на обеспечение качества;

– затраты на улучшение качества;

– затраты на управление качеством.

Классификация затрат на качество представлена в табл. 8.1.

Признак классификации	Классификационная группа затрат
Назначение	На оценку качества На улучшение качества На обеспечение качества На управление качеством
Периодичность	Текущие Единовременные
Целесообразность	Производительные Непроизводительные
Способ включения в себестоимость	Прямые Косвенные
Возможность учета	Поддающиеся прямому счету Не поддающиеся прямому счету Затраты, которые экономически нецелесообразно учитывать
Стадия жизненного цикла продукции	На качество при разработке На качество при изготовлении На качество при эксплуатации
Характер структурирования	По предприятию По производству, цеху, участку По видам продукции
Объем формирования и учета	По продукции По процессам По работам По услугам

Затраты на качество связаны со всеми видами деятельности предприятия, определяющими качество его продукции. Совокупность видов деятельности применительно к качеству составляет систему качества предприятия. Ее действие распространяется на все этапы жизненного цикла продукции – от первоначального выявления потребностей рынка до конечного их удовлетворения.

Типичными видами деятельности предприятия, связанными с системой качества по стадиям экономического жизненного продукции, работ, услуг, являются следующие:

– маркетинг;

– исследование, разработка, проектирование продукции;

– планирование выпуска продукции;

– закупки;

– производство продукции, выполнение работ, оказание услуг;

– упаковка и хранение;

– реализация;

– монтаж и ввод в эксплуатацию;

– техническая помощь и послепродажное обслуживание;

– утилизация или переработка продукции в конце полезного срока службы.

Все виды деятельности предприятия, обеспечивающие качество, представлены в стандартах ИСО 9000-88 – 9004-88.

Затраты на оценку качества. В эту группу включают затраты на выполнение следующих видов работ:

– выбор номенклатуры показателей качества;

– выбор базовых образцов и определение базовых показателей качества;

– выбор методов и определение значений показателей качества;

– выбор и обоснование метода оценки уровня качества;

– оценка уровня качества.

Затраты на обеспечение качества. К этой группе причисляют затраты на следующие цели:

1) Правовое обеспечение в области качества:

– приобретение законодательных документов;

– юридическая экспертиза внешних и разработка внутренних документов;

– анализ контрактов на соответствие юридическим нормам и требованиям для предупреждения риска ответственности;

– сторонние юридические консультации;

– сертификация и патентование.

2) Информационное обеспечение в области качества:

– разработка методов учета и форм регистрации данных о качестве;

– выбор системы информационного обеспечения и технических средств контроля;

– организация сбора информации о качестве;

– контроль сбора информации о качестве;

– обработка, хранение, анализ информации о качестве и обеспечение доступа к информации.

3) Обеспечение качества исходных материалов:

– выбор, оценка субподрядчиков и привлечение для аудита второй стороны;

– составление и утверждение документов на закупку;
– выбор, анализ и утверждение методов проверки закупаемой продукции;
– входной контроль;
– обеспечение качества закупаемых сырья и материалов при хранении и транспортировке на предприятии;
4) Обеспечение качества при изготовлении продукции:
– технологическая подготовка производства;
– управление процессами;
– контроль и испытания;
– метрологическое обеспечение;
– предотвращение несоответствий стандартам;
– обеспечение стабильности и гарантий качества.
5) Обеспечение качества упаковки, хранения и транспортировки:
– разработка требований к упаковке, хранению и транспортировке;
– разработка упаковки и маркировки;
– упаковка и маркировка;
– контроль упаковки и маркировки;
– хранение продукции и содержание складских помещений;
– соблюдение условий транспортировки;
– контроль условий хранения и транспортировки;
– разработка методов консервации;
– консервация;
– контроль консервации.
6) Послепродажная деятельность:
– монтаж;
– контроль качества монтажа;
– составление инструкций по эксплуатации;
– сервис;
– анализ качества продукции при эксплуатации.
7) Обучение и подготовка кадров:
– разработка методик определения потребности в подготовке и переподготовке кадров в области качества;
– подготовка кадров;
– контроль подготовки кадров и корректировка методик обучения;
– определение и подтверждение квалификации работников.
8) Поддержание связи с потребителями:
– сбор и анализ запросов потребителей в отношении качества;
– обработка и анализ претензий;
– работа службы маркетинга, связанная с качеством.
9) Учет, оценка и анализ затрат на обеспечение качества:
– сбор данных о затратах на качество;
– разработка документации по учету затрат на качество;

– создание и обеспечение базы сравнения для оценки затрат на обеспечение качества;

– анализ затрат на качество и выпуск рабочих отчетов;

– планирование и реализация политики по снижению затрат на качество.

8.2. Определение затрат на оценку, обеспечение, улучшение, управление качеством

Остановимся на некоторых из названных категорий затрат на обеспечение качества продукции. *Затраты на правовое обеспечение в области качества* обусловлены деятельностью в рамках юридической ответственности предприятия за качество при действующих нормативах законодательства. Почти все эти затраты, за исключением затрат на сертификацию и патентование, направлены на предупреждение риска ответственности предприятия. *Затраты на информационное обеспечение* – одна из важнейших категорий затрат. Но целесообразность их учета особенно на малых предприятиях является спорным вопросом. Это, как и в случае с правовым обеспечением, необходимо решать исходя из специфики предприятия. *Затраты на обеспечение качества исходных материалов* являются неотъемлемой частью затрат на качество, т. к. нельзя создать качественное изделие из некачественных материалов. *Затраты на послепродажную деятельность* при эксплуатации продукции для предприятий, работающих на основе конструкторской и технологической документации, зависят от специфики выпускаемых изделий. Включение этой категории в состав затрат на качество обусловлено тем, что даже качественное изделие может не удовлетворить потребителя из-за сложности монтажа или отсутствии подробной и понятной инструкции по эксплуатации. *Затраты на обучение и подготовку кадров* являются едва ли не самыми важными, т. к. только высококвалифицированные работники способны качественно выполнять свои функции. *Затраты на поддержание связи с потребителями* учитывать не всегда целесообразно, и решение этого вопроса зависит от специфики конкретного предприятия.

Затраты на улучшение качества. Эта группа включает затраты, направленные на удовлетворение предполагаемых потребностей, которые еще полностью не сформировались, но с некоторой степенью вероятности могут возникнуть. Улучшение качества продукции требует затрат на следующие цели:

1. Маркетинговая деятельность по улучшению качества:

– установление предполагаемых требований потребителя к качеству продукции;

– прогнозирование спроса и перспективного ассортимента продукции улучшенного качества;

– обработка информации и документальное оформление требований к качеству продукции.

2. Научно-исследовательские работы:

– планирование НИР;

– информационное обеспечение НИР;

– проведение НИР.

3. Проектирование продукции улучшенного качества.

4.Технологическая подготовка изготовления продукции улучшенного качества.

5. Метрологическое обеспечение производства.

6. Подготовка и организация технологического процесса производства продукции улучшенного качества.

7. Подготовка и обучение кадров.

8. Оценка затрат на улучшение качества продукции.

Затраты на управление качеством. Эту группу составляют затраты на содержание персонала, обеспечивающего функционирование системы качества на предприятии. Система управления качеством разрабатывается на предприятии на основе государственного стандарта ГОСТ Р ИСО 9001-2001 «Система менеджмента качества. Требования». Система менеджмента качества (СМК), основанная на процессном подходе, представлена в рассматриваемом ГОСТ в виде модели (рис. 8.1). Преимущество процессного подхода состоит в непрерывности управления при комбинации и взаимодействии отдельных процессов в рамках системы. Деятельность, использующая ресурсы и управляемая в целях преобразования входов и выходов используемых ресурсов, рассматривается здесь как процесс. Указанный стандарт не предполагает единообразия в структуре СМК или документации и позволяет учитывать специфику целей, выпускаемой продукции, применяемых процессов, размер и структуру предприятия.

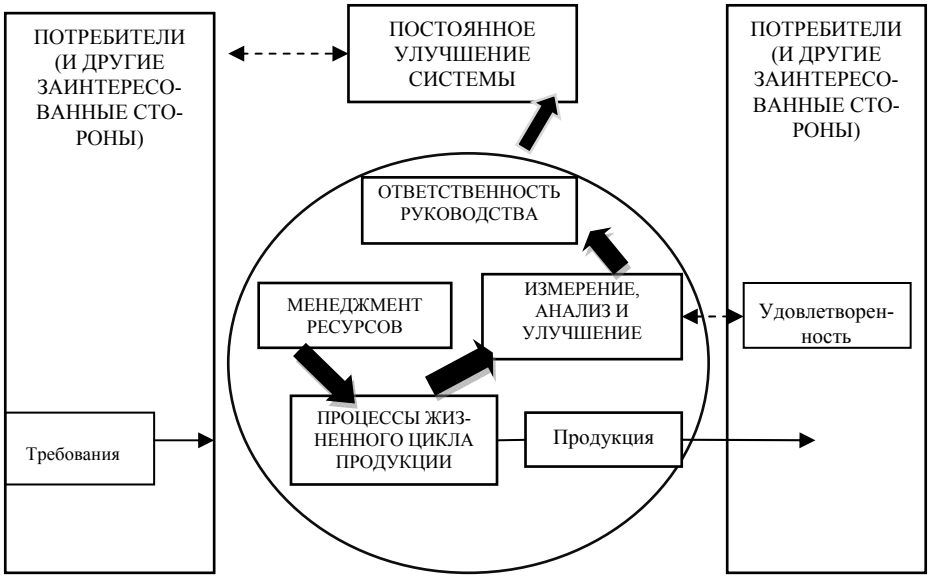

Рис. 8.1. Модель системы менеджмента качества, основанная на процессном подходе (ПО ГОСТ Р ИСО 9001-2001)

9. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ПРОЦЕССЕ ПРОИЗВОДСТВА

9.1. Формирование затрат по сегментам предприятия, местам возникновения, центрам затрат и ответственности

К управлению затратами в процессе производства относится подготовка информации по сегментам предприятия. *Сегмент* – это часть деятельности предприятия в определенном разрезе. Сегменты подразделяются на два вида: операционные и географические.

При выявлении информации *по операционным сегментам* несколько видов товаров, работ, услуг могут быть объединены в однородную группу, если имеется сходство по всем или по большинству из следующих факторов:

– назначение товаров, работ, услуг;

– процесс производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;

– методы продажи товаров и распространения работ, услуг;

– системы управления деятельности предприятия.

Информация *по географическому сегменту* включает в себя информацию о выручке от продаж и затратах на производство определенных товаров, работ, услуг в различных географических регионах деятельности предприятия. Условия производства в различных регионах страны отличаются уровнем транспортных расходов, выплатой районных коэффициентов и надбавок к зарплате, составом и ставками местных налогов в себестоимости и др. Такая информация о затратах позволяет выделить одни товары (работы, услуги) среди других по степени подверженности рискам при получении прибыли.

Информация о затратах по сегментам предприятия детализируется данными о затратах на производство по местам возникновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности.

К *местам возникновения затрат* относят рабочее место, машину, станок, гибкие производственные системы (ГПС), конвейерную линию, т.е. объекты нормирования, планирования и учета затрат для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по элементам затрат и статьям калькуляции. По отношению к процессу производства места возникновения затрат можно классифицировать на производственные и обслуживающие.

Центры затрат – это первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций, сопоставимым уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта

учета и планирования затрат в целях их детализации, усиления контроля и повышения точности калькулирования.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком) или быть подразделением, входящим в состав этой единицы. Основой выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций или функций. Руководитель центра затрат отвечает за величину и эффективность затрат в своем производственном подразделении.

Группировка центров затрат по центрам сопряжена с дополнительными учетно-вычислительными работами. Поэтому целесообразность введения таких центров необходимо оценивать с точки зрения полезности дополнительной информации о затратах производства. Центры затрат, как и места их возникновения, классифицируют по отношению к процессу производства (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Группирование центров затрат

Виды центров затрат	Состав центров затрат
Производственные	Производство (комплекс) Цех Участок Бригада
Обслуживающие	Отделы (службы) управления и обслуживания производства
Условные	Статья себестоимости Субстатья по комплексным расходам Экономический элемент

Степень детализации центров затрат зависит от трудоемкости учета и возможной эффективности использования получаемой информации. Номенклатура центров затрат должна предусматривать единую систему их кодирования, дающую возможность сортировки и группировки данных по любым признакам в любой комбинации. То есть, группировка затрат по центрам, по сути, представляет собой часть системы калькулирования затрат.

Центры затрат отличаются от мест их возникновения тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным изделиям, работам, операциям, функциям внутри производственных подразделений. Это определяется желанием иметь на предприятии дополнительные точки контроля затрат по подразделениям и более точно обеспечить распределение косвенных затрат по объектам калькулирования. Особенно усиливается роль центров затрат при росте автоматизации производства, когда при калькулировании затрат возникает необходимость в повышении точности отнесения расходов по содержанию и эксплуатации технически сложного и дорогого оборудования и цеховых расходов на калькуляционные объекты.

С развитием производственных отношений, теории управления производством и затратами появилось понятие *«центр ответственности»,* представляющий собой подразделение предприятия, возглавляемое управляющим (менеджером), который обладает делегированными полномочиями и отвечает за финансово-хозяйственные результаты деятельности своего подразделения. Существуют четыре типа центров ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой полномочий и полнотой возложенной ответственности. Центры ответственности и центры затрат могут совпадать (цех, участок), но в то же время, цех, состоящий из нескольких участков, являясь центром ответственности за затраты, охватывает несколько центров затрат (участков). Функциональные отделы и службы управления отвечают за уровень затрат, возникающих не только в этих подразделениях, но и по многим звеньям производства.

Центры ответственности по отношению к процессу производства делятся на основные и функциональные. *Основные центры ответственности* обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения: производственный комплекс отвечает за затраты цехов, входящих в него, цех – за затраты входящих в него участков, участок – за затраты бригад. *Функциональные центры* распространяют контроль затрат на многие места их возникновения, если затраты в них формируются под влиянием данного центра (отдел главного механика, отвечающий за затраты на капитальный ремонт и модернизацию оборудования по производственным подразделениям; отдел главного энергетика, отвечающий за затраты на электроэнергию, тепло, воду и сжатый воздух по предприятию в целом и др.).

В отечественной экономике предприятия организуют, в основном, центры затрат или центры доходов, в лучшем случае – центры прибыли; центры инвестиций встречаются крайне редко. Таким образом, смысл создания центров ответственности – более четкая организация контроля и регулирования затрат как функции управления, обеспечение четкой персонифицированной ответственности за уровень отдельных расходов и затрат на предприятии. Суть этого процесса состоит в сопоставлении достигнутых результатов с запланированными или нормативными, анализе причин отклонений, установлении ответственных за эти отклонения и принятие необходимых корректирующих мер.

9.2. Объекты учета затрат

Под *объектами учета затрат* понимают реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы средств и фондов предприятия, которые признаются объектом управления с помощью учета.

Объект учета затрат – это возникающие реально затраты производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости. Бухгалтерская (учетная) информация о затратах может использоваться по трем направлениям:

– производственного учета, призванного поставлять данные о производственных затратах (прямых и косвенных) для определения себестоимости продукции и ожидаемой прибыли от ее реализации;

– прогнозирования будущих затрат производства с тем, чтобы руководители всех уровней могли принимать правильные решения;

– организации учета по центрам затрат и ответственности для контроля затрат по местам их возникновения для оценки усилий этих центров в получении прибыли.

Первичными (элементными) объектами учета затрат на производство являются затраты труда и материальных ресурсов при выполнении различных производственных операций, затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, зданий и сооружений, на управление производством. Данные о первичных затратах группируют и обобщают при помощи методов бухучета по различным признакам, формируя необходимые для управления учетные показатели. Эти первичные учетные объекты относятся к экономическим элементам затрат, что позволяет выделить перенесенную и вновь созданную стоимость. Структура затрат по элементам отражает материало- и трудоемкость производства.

Но элементная группировка затрат не показывает целесообразность затрат, их назначение и взаимосвязь с объемом производства. Для этого необходимо перегруппировать производственные затраты, выделив среди них основные, которые непосредственно связаны с производством продукта и технологическими процессами, и необходимые для обслуживания производства, управления им, сбыта продукции. При этом появляется другой объект учета затрат – по статьям калькуляции себестоимости, где группировка затрат происходит по их назначению и роли в процессе производства (основные, накладные, прямые, косвенные, постоянные, переменные).

Аналитический учет затрат по экономическим элементам и статьям себестоимости является основанием для классификации затрат по разным признакам. Прежде всего, производственные затраты группируют по обычным видам деятельности: промышленная, транспортная, строительная и др. Затем выделяют основное и вспомогательное производство, которое разбивается на структурные подразделения. Далее затраты группируют по местам их возникновения, необходимым для их учета.

На практике выделяют еще один уровень объектов учета: этапы, переделы, фазы и др. звенья технологического процесса, независимо от того, обособлены они организационно или нет. Это производственные участки,

бригады, отдельные агрегаты, процессы, виды работ и продукции. По всем перечисленным объектам учета затраты группируются по экономическим элементам и статьям калькуляции, или только по последним. Объектами калькулирования затрат являются вид продукции, отдельное изделие (работа, услуга) или группа однородных изделий (работ, услуг), представляющие результат производства и имеющие потребительскую стоимость. Объекты калькулирования затрат имеют прямую экономическую связь с калькуляционными единицами, в качестве которых используются единицы производства продукции в различных измерителях: натуральных, условно-натуральных, условных, стоимостных, единицах работ, времени и т.п.

10. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

10.1. Классификации носителей затрат

Основным направлением деятельности управленческого учета является непрерывный анализ затрат, повседневная работа по сокращению издержек с целью укрепления позиций на рынке, стабильности функционирования производства, создания конкурентоспособной продукции.

Важным условием конкурентоспособности является высокое качество продукции и относительно низкий уровень цены. Организации с затратным подходом в политике ценообразования, как правило, не выдерживают динамику рыночной конъюнктуры.

В условиях жесткой конкуренции возникает необходимость создания механизма управления затратами. Для решения этой задачи в рамках управленческого учета осуществляется классификация затрат по местам их возникновения, которая тесно связана с дифференциацией по центрам ответственности.

Таким образом, организация создает самостоятельные объекты управленческого учета:

- места возникновения затрат производства – основной объект управленческого учета по экономическим элементам и статьям себестоимости. В основе мест возникновения затрат производства лежат сферы деятельности организации. Аналитический учет по местам возникновения затрат организуется в рамках существующей иерархической соподчиненности (цех – участок – бригада);
- носители затрат – объекты планирования и учета затрат, в которых затраты производства формируются по видам продукции, в аналитическом учете группируются по отдельным изделиям внутри производственных подразделений;
- центры ответственности – управление деятельностью через менеджеров, которые отвечают за расходование ресурсов в организации.

Центры ответственности являются дополнительными объектами управленческого учета и служат для повышения аналитичности учетной информации.

Организация центров ответственности повышает эффективность управления затратами и прибылью компании и целенаправленно воздействует на процесс формирования издержек в ходе производства.

Место возникновения затрат – это структурная единица организации (рабочее место, бригада, производство, участок, цех, отдел), являющаяся причиной возникновения затрат, выполняющая определенный вид деятельности, по которому осуществляется планирование, нормирование и

учет затрат для контроля и управления издержками производственных ресурсов.

Выделение мест возникновения затрат в системе управленческого учета обеспечивает:

- сопоставление полученных результатов и издержек производства структурных подразделений организации;
- контроль за затратностью работы отдельных подразделений организации;
- высокую точность калькулирования себестоимости продукции;
- повышение степени детализации калькулирования себестоимости сложной, неоднородной продукции в производствах, выпускающих большой ассортимент изделий.

Классификация мест возникновения затрат представлена на рис. 10.1. Она включает производственные, обслуживающие и условные места возникновения затрат.

Носитель затрат – это продукт (часть продукта, группа продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

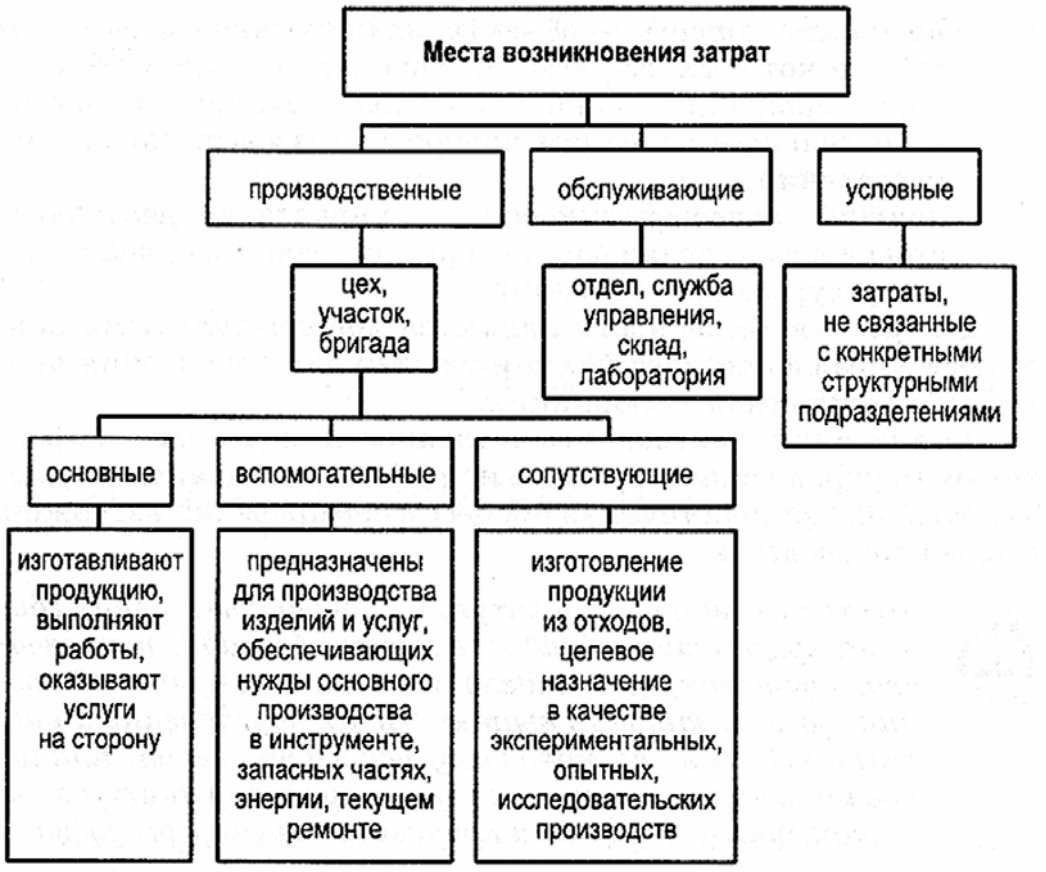

Рис. 10.1. Классификация мест возникновения затрат

Носитель затрат, как объект учета, позволяет более точно калькулировать себестоимость производимых продуктов и оперативно управлять производством. Величина затрат, вызываемых носителями, используется для планирования и контроля. Необходимо учитывать различные варианты калькулирования, когда носители затрат могут:

- соответствовать объектам калькулирования;
- быть меньше объекта калькулирования – в состав объекта калькулирования входят несколько носителей затрат;
- быть шире объекта калькулирования – один носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, что приводит к косвенному распределению затрат.

С целью повышения точности калькулирования группировать носители затрат нужно так, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Существует несколько классификаций носителей затрат (табл. 10.1).

Таблица 10.1

Классификация носителей затрат

Классификационный признак	Виды носителей затрат
Вид деятельности	Продукция, работы, услуги
Тип производства	Основные, вспомогательные
Иерархическая взаимосвязь продуктов	Тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер
Степень готовности	Продукт после последовательного прохождения технологических операций
Наличие связи с покупателем	Номер заказа

Центр ответственности – область, сфера, вид деятельности, менеджер которого несет ответственность за результаты его функционирования.

В центре ответственности контролируется появление затрат и получение доходов, а также определяется степень ответственности определенного физического лица за показатели своей работы. При планировании центра ответственности для него разрабатываются цели и задачи, составляется план, в котором определяется, какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться.

Центры ответственности, как объекты учета затрат, могут совпадать с местом возникновения затрат или объединять несколько таких мест. Главная цель выделения центров ответственности – оперативное управление и контроль над затратами и объемами выпуска продукции.

В каждом центре ответственности обобщаются данные об издержках обращения и результатах его деятельности. Возникающие при этом отклонения относятся на конкретное лицо. «Каждую структурную единицу ор-

ганизации обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует». (Дж. Хиггинс – создатель концепции учета затрат по центрам ответственности).

Создание центров ответственности основано на определенных требованиях (рис. 10.2).

Рис. 10.2. Требования к созданию центров ответственности

Одной из обязанностей менеджера центра ответственности является проведение анализа деятельности центра за прошлый период и составление планов (бюджетов) на предстоящий период.

Организация учета и контроля затрат по центрам ответственности способствует активному управлению процессом формирования фактических расходов, создает предпосылки для повышения ответственности не только за количественные, но и за качественные показатели деятельности подразделений организации.

10.2 Виды центров ответственности предприятия

Существует целый ряд классификаций центров ответственности. Рассмотрим некоторые из них.

1. По объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров в качестве объектов учета выделяют:

- центры затрат;
- центры доходов;

- центры прибыли;
- центры инвестиций.

Цель – более уточненная детализации затрат, усиление контроля за уровнем издержек и повышение точности калькулирования. Различие этих центров заключается в том, что на руководителя возлагается ответственность лишь за ту часть расходов и доходов, контроль за которыми возложен на данный центр ответственности.

Основным при формировании центра ответственности является то, что он отвечает только за те затраты и выручку, на которые могут влиять его руководители, в течение определенного периода имеющие на это право.

Центры затрат – это первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризующиеся однородностью функций и технологических операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат.

Руководитель центра затрат отвечает за величину и эффективность затрат в своем производственном подразделении. Руководитель центра затрат контролирует произведенные затраты, несет ответственность за контролируемые отклонения их величины от нормативных, но обладает наименьшими (в сравнении с другими видами центров ответственности) управленческими полномочиями и несет наименьшую ответственность за полученные результаты.

Цель создания центров затрат – детализация затрат, усиление контроля и повышение точности калькулирования, минимизация затрат.

Система управленческого учета нацелена на измерение и фиксацию затрат на входе в центр затрат. Контролируются только расходы центра затрат, а результаты его деятельности (объем произведенной продукции, оказанных услуг) не учитываются, тем более, что во многих случаях измерить эти результаты либо невозможно, либо ненужно.

Центрами затрат являются производственные подразделения организации (цеха основного и вспомогательного производств), вспомогательные службы, не приносящие доходов (бухгалтерия, отдел рекламы, отдел кадров, маркетинговый отдел, юридический отдел). Вспомогательные службы, не приносящие доходов, относят к непроизводственным центрам затрат. Их затраты прямо не связаны с объемом производства и продаж, основную часть их расходов составляют расходы на заработную плату персонала. Ключевой проблемой этих центров является определение оптимального уровня затрат на их содержание.

Центры затрат могут формироваться достаточно большими (завод или администрация крупной фирмы) и маленькими (рабочее место). Крупные центры затрат могут включать несколько мелких. Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделом, участком) или быть подразделением, входящим в состав этой единицы.

Центрами затрат могут быть передел, группа машин, то есть единица, обладающая единством используемого оборудования, выполняемых операций или функций.

Структура центров затрат зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Выделение центров затрат в организации осуществляется в зависимости от ее специфики, но с учетом полезности дополнительной информации о затратах производства. Степень детализации центров затрат зависит от трудоемкости учета и возможной эффективности использования получаемой информации.

При формировании центров затрат разрабатывается номенклатура с единой системой кодирования затрат с целью сортировки и группировки данных о затратах по любым закодированным признакам в разных комбинациях. Классификация центров затрат представлена на рис. 10.3.

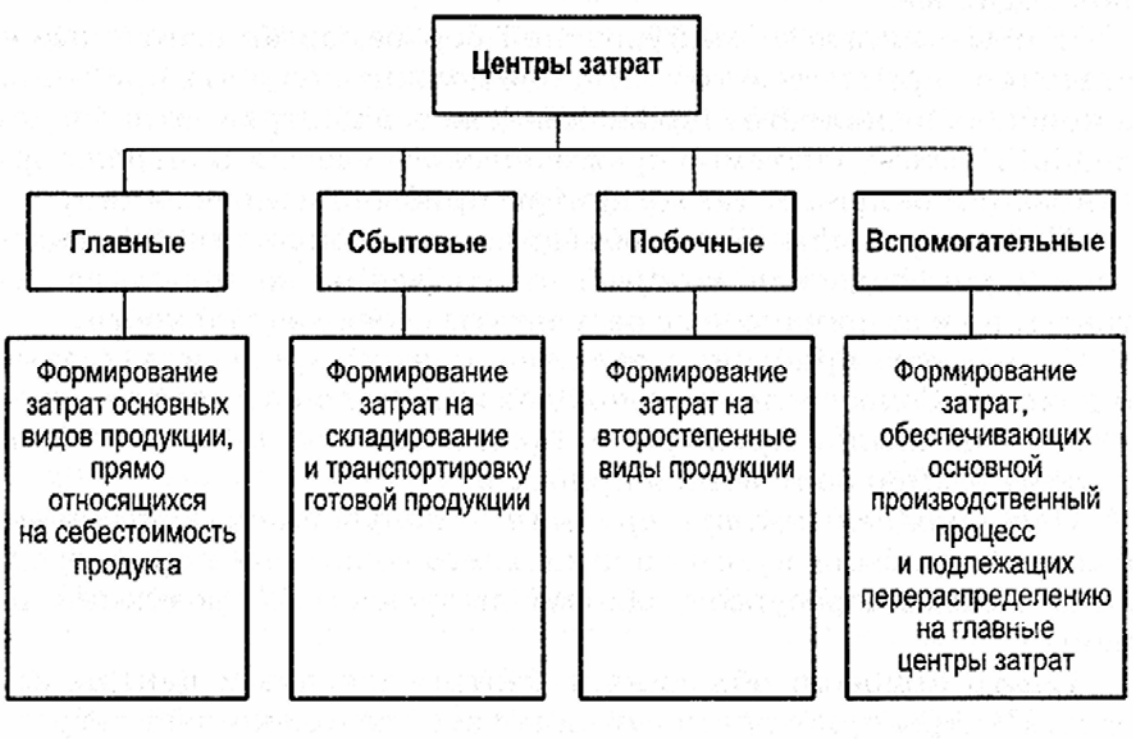

Рис. 10.3. Классификация центров затрат

Деление производственных подразделений на центры затрат позволяет точно распределить косвенные расходы, особенно по содержанию и эксплуатации машин и оборудования. Появляется возможность отнесения этих затрат на аналитические счета центров прямым путем, что, в свою очередь, создает условия для их прямого отнесения на аналитические счета носителей затрат или более точного распределения по объектам калькулирования.

Центры затрат могут быть:

• регулируемые – функционируют на основе гибких бюджетов, их деятельность оценивается путем сопоставления плановых и фактических затрат на единицу продукции, имеют оптимальное соотношение между затратами и выпуском. Менеджер центра отвечает за минимизацию затрат на единицу выпуска;

• произвольные (отдел технического контроля, отдел маркетинга) – они функционируют на основе бюджета, разработанного в зависимости от задач, поставленных перед такими центрами на предстоящий период, величина затрат устанавливается по решению руководства, не существует оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности. Менеджер центра отвечает за соблюдение бюджета и качественные показатели работы;

• слабо регулируемые (медпункт на территории организации) – руководитель организации практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину.

Как правило, центрами затрат представлены предприятия с централизованной организационной структурой управления.

Центр доходов – это структурные единицы, подразделения, руководители которых несут ответственность только за доход, полученный данным подразделением, но не могут контролировать прибыль, если центр реализации результатов деятельности вне их компетенции.

Примером центра доходов является отдел продаж, руководитель которого отвечает за данный показатель, то есть контролирует его путем разработки и внедрения оптимальной сбытовой политики.

Задачей, управленческого учета центра доходов является фиксация результатов деятельности на выходе. Деятельность руководителей оценивается на основе заработанных ими доходов. Хотя любой центр доходов несет затраты, администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения. Кроме финансовых целей, руководители центров доходов могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например, за обеспечение конкурентных возможностей лишь на тех рынках, где их фирма занимает первую или вторую позицию по продажам.

Чтобы выжить в конкурентной борьбе, организации недостаточно управлять затратами, она должна получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому система управленческого учета и контроля организаций включает также центры прибыли и инвестиций.

Центр прибыли – это объединение нескольких подразделений, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности.

В центрах прибыли менеджер контролирует и затраты, и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяется прибыль. Критерием оценки деятельности центра служит размер полученной прибыли. Основная цель центра прибыли – получение максимально высокой прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены.

Центр прибыли объединяет центры доходов и центры затрат. Центры прибыли могут включать несколько мест затрат. В организации может быть несколько центров прибыли. Центрами прибыли, как правило, являются отдельные предприятия в составе объединения, филиала, дочерние организации, торговые представительства, магазины, департамент организации, отвечающий за производство и реализацию какого-либо товара. Они имеют возможность контролировать важные компоненты деятельности организации, от которых зависит величина дохода и прибыли. Это объемы производства и продаж, их себестоимость, уровень цен.

Руководитель несет ответственность за финансовый результат, полученный подразделением, так как в его ведении находятся не только механизмы формирования затрат и дохода, но и механизм ценообразования. Менеджер имеет полномочия в принятии решений по количеству и качеству выпускаемой продукции или по отношению качества продукции к затратам, им осуществляется контроль за входами и выходами. В системе управленческого учета собирается информация о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе.

Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль – показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

В связи с тем, что прибыль является основным оценочным показателем, эффективность и целесообразность принимаемых менеджером центра прибыли управленческих решений должна корректироваться следующими требованиями:

- рост прибыли подразделения не должен вести к снижению прибыли всей организации;
- прибыль каждого подразделения должна быть сформирована объективно, независимо от размеров прибыли всей компании;
- результаты деятельности одного менеджера не должны зависеть от решений других менеджеров.

Центры инвестиций – это экономически обособленные подразделения, ответственные лица которых обеспечивают правильное, надлежащее расходование предоставленных им средств и ресурсов.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе, инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие самостоятельные отделения головной организации.

Центры инвестиций отличаются от центров прибыли возможностью принятия руководителем такого центра решения об использовании прибыли. Классическим примером центра инвестиций является директор организации, который осуществляет ее общее руководство, контролирует доходы и расходы в целом и принимает решения инвестиционного характера.

Часто центры инвестиций совпадают с центрами прибыли, особенно на высших уровнях управления. Комплексные центры ответственности несут ответственность за получение прибыли, эффективность использования инвестиций, в том числе, и активы центров ответственности. В результате процесса инвестирования вложение ресурсов в капитальные активы компании связывает их на длительный срок, увеличивая функционирующий капитал и ее акционерную стоимость.

Главной целью центра инвестиций является обеспечение максимальной рентабельности вложенного капитала, его быстрой окупаемости. При этом руководитель центра несет ответственность за целесообразность произведенных расходов. Полное возмещение таких затрат предполагает более длительный срок их погашения и получения полезного результата, связанный с прогнозированием денежных потоков. Учетная управленческая информация обеспечивает перспективный анализ затрат и доходов инвестиционной деятельности и минимизацию риска принимаемых инвестиционных решений.

Руководители центров инвестиций обладают наибольшими полномочиями в руководстве, распоряжаются как текущими издержками, так и инвестиционными средствами и несут наивысшую ответственность за самостоятельно принимаемые инвестиционные решения.

При формировании центров инвестиций разрабатывается график капиталовложений для прединвестиционной и инвестиционной фаз. Дальнейшее управление затратами центра инвестиций осуществляют при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, а также баланса и отчета о денежных потоках.

Исходя из вышеизложенной классификации, можно сказать, что любая компания представляет собой иерархию центров ответственности:

- на низшем уровне – центры затрат и доходов;
- на среднем – центры прибыли;
- на высшем – центры инвестиций.

Сама компания в целом является центром инвестиций, контролируемым ее директором.

2. По принципу контроля центры ответственности подразделяются на:

- центры капитальных вложений;
- центры контроля и управления.

Центры капитальных вложений – это экономически обособленные подразделения, ответственные лица которых обеспечивают эффективность использования капитальных вложений, контроль над затратами и результатами, коллективную и индивидуальную ответственность за величину издержек и заинтересованность в снижении себестоимости и конечных результатах.

Эффективное и рациональное использование предоставленных ресурсов возможно при наличии комплексной, достоверной, качественной и своевременной информации, которая отражает нормативный финансовый показатель, каковым является сметная стоимость капиталовложений.

Эта информация должна включать сведения о совокупных данных объекта, его организационно-техническом уровне, кадрах, организации снабжения, состоянии учета, соблюдении сметной дисциплины. Важное значение имеет информация о движении денежных потоков. С этой целью разрабатывается операционный бюджет, отчетность о его использовании.

Руководитель решает задачу распределения ограниченных ресурсов: времени, капитала, рабочей силы. Управленческий учет здесь является важным инструментом обеспечения оптимальных результатов в долгосрочном плане.

Центры контроля и управления – это определенная сфера или участок деятельности, обеспечивающие ответственность за конкретные виды деятельности и их результаты. Эти центры часто имеют лишь затраты, которые трудно соизмерять с контролируемыми ими результатами.

3. По задачам и функциям центры ответственности классифицируют на:

- основные;
- обслуживающие.

Основные центры ответственности непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги для потребителей. Их затраты напрямую относят на себестоимость продукции, работ, услуг.

Обслуживающие центры ответственности участвуют в производстве косвенно, оказывая услуги, выполняя работы или изготавливая продукцию, предназначенную не для потребителя, а для основных центров ответственности. Затраты обслуживающих центров ответственности невозможно напрямую отнести на себестоимость, поэтому их сначала распределяют по основным центрам, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость.

Обслуживающие центры ответственности классифицируют на:

- общезаводские – обслуживают все подразделения организации (объекты социальной сферы, административно- хозяйственный отдел);

• обслуживающие процесс производства – обслуживают только нужды основного производства (например, отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальная мастерская).

4. По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: снабжения, производства, сбыта продукции, управления (табл. 10.2).

Таким образом, каждый центр ответственности потребляет различные ресурсы (материальные, трудовые, финансовые). Результат деятельности центра зависит от его вида и используется либо другими центрами ответственности, либо внешними потребителями.

Таблица 10.2

Классификация центров ответственности по принципу осуществления производственных функций

Центр ответственности за снабжение	• учет и контроль затрат закупок материально-производственных запасов, их хранения; • управление отпуском материально-производственных запасов в производство
Центр ответственности за производство	• учет и контроль затрат на производство продукции; • управление объемом и ассортиментом, качеством выпускаемой продукции, исчисление себестоимости продукции
Центр ответственности по сбыту продукции	• учет и контроль затрат по продаже продукции; • управление объемом и структурой проданной продукции, выручкой от продажи, рентабельностью проданной продукции и ее отдельных видов
Центр управления	• учет и контроль затрат на функционирование центра; • определение эффективности своей деятельности

Эффективность функционирования центра ответственности определяется двумя параметрами:

– достижением поставленных целей (необязательно финансовых);

– эффективностью использования ресурсов.

Эффективность отдельных центров ответственности определяет эффективность компании в целом.

10.3. Центры финансовой ответственности

Центр финансовой ответственности – это структурное подразделение, занимающееся оптимизацией прибыли, поиском способов непосредственного воздействия на прибыльность, контролем уровня расходов в пределах установленных лимитов, поиском путей снижения затрат.

Цель центра финансовой ответственности – наиболее эффективное управление различными звеньями организации на основе обобщенной информации о результатах деятельности по каждому центру ответственности.

Все отклонения, возникающие в результате анализа полученной информации по каждому центру финансовой ответственности, относятся на конкретного руководителя.

Центры финансовой ответственности идентичны центрам ответственности, только несколько уже в связи с тем, что рассматривают, в основном, такое направление управленческого учета как бюджетирование.

Совокупность всех центров финансовой ответственности представляет собой финансовую структуру организации. Правильно построенная финансовая структура позволяет рассмотреть основные направления, в которых будет формироваться, учитываться прибыль, а также проводиться учет за расходами и доходами. Типы центров финансовой ответственности представлены в табл. 10.3.

Таблица 10.3

Типы центров финансовой ответственности

Центр инвестиций	• управляет внеоборотным и оборотным капиталом; • осуществляет инвестиции
Центр прибыли	• отвечает за величину заработанной прибыли
Центр маржинальной прибыли	• несет ответственность за приносимый маржинальный доход
Центр дохода	• отвечает за доход, который приносит организации в процессе своей деятельности
Центр затрат	• отвечает только за произведенные затраты

Центры финансовой ответственности классифицируют по:

- уровню управления (корпоративные предприятия, подразделения);
- целевому признаку (стратегические, тактические, оперативные);
- характеру производства (центры ответственности основного, вспомогательного производства, функциональных отделов);
- степени совпадения с местами возникновения затрат (совпадающие и несовпадающие).

Центр финансовой ответственности отвечает только за те затраты, на которые могут оказать влияние его руководители. Управленческий учет

ведется по тем затратам и результатам хозяйственной деятельности, которые напрямую зависят от выделенных руководителем полномочий с обязательным отражением деятельности по каждому центру финансовой ответственности, каждой хозяйственной операции.

Формирование системы управления по центрам финансовой ответственности включает в себя несколько направлений. Первоначально определяется основное направление хозяйственной деятельности организации, тип его организационной структуры и проводится анализ производственной деятельности с выделением центров, отвечающих за технологию производственного процесса. Далее проводится анализ затрат, выручки и прибыли компании, выделяются центры финансовой ответственности, определяется их статус и регламент взаимодействия.

Для каждого центра создается перечень отчетности и оценочные показатели эффективности его работы, устанавливаются права и обязанности, внутреннее положение. В зависимости от выполняемых задач и функций центры финансовой ответственности могут быть основными, связанными с производством продукции, и вспомогательными, связанными с обслуживанием производства.

10.4. Особенности организации учета затрат по центрам ответственности

Учет затрат по центрам ответственности – это учетная система, в рамках которой обеспечивается регистрация, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах, позволяющих оценить деятельность конкретных менеджеров.

Учет затрат по центрам ответственности, как система учета, перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. Информационная база управления формируется на индивидуальной или групповой ответственности менеджеров за затраты и доходы при условии возможности влияния на них в рамках предоставленных полномочий.

Цель учета по центрам ответственности – повышение эффективности управления подразделениями организации на основе учета ответственности за результаты с установленными количественными и качественными параметрами и на этой основе усиление мотивации менеджеров и работников этих центров.

Направления мероприятий по организации учета затрат по центрам ответственности:

- при формировании центра ответственности ему присваивается статус определенного вида;

- в зависимости от статуса выделяются статьи затрат и поступлений, контролируемые центром ответственности;
- разрабатывается перечень оценочных показателей для деятельности центра ответственности;
- выбирается соответствующая данному центру ответственности классификация затрат и показателей, которая приводится в определенную систему;
- разрабатываются соответствующие бюджеты, на основе которых функционируют центры ответственности;
- утверждается методика учета и анализа произведенных центром ответственности затрат с достигнутыми им результатами;
- формируется информационное обеспечение центра ответственности, соответствующее потребностям управления.

Эффективность учета по центрам ответственности зависит от наличия качественной совокупности натуральных и стоимостных норм и нормативов, трансфертных цен, методических материалов по их расчету, стандартов по организации и ведению учета в условиях информационных систем. При этом выполняются следующие требования:

1. необходимое обеспечение формируется комплексно;
2. нормы должны быть прогрессивными и технически обоснованными;
3. нормы и нормативы должны быть взаимосвязаны и согласованы на всех стадиях производственного процесса и всех уровнях управления;
4. обеспечение оптимального соотношения между динамичностью и стабильностью норм и нормативов;
5. разработка классификаторов норм и нормативов по организации в целом и по каждому структурному подразделению.

При организации учета затрат по центрам ответственности в рабочем плане счетов управленческого учета выделяются отдельные счета, которые должны иметь аналитическую детализацию по центрам ответственности и статьям нормативных затрат.

Построение рабочего плана счетов в части учета деятельности центров ответственности осуществляется на основе принципов, требующих разграничения ответственности за результаты деятельности между субъектами внутрипроизводственных взаимоотношений.

Важным условием функционирования учета по центрам ответственности является наличие системы трансфертных цен в организации. На практике часто возникает необходимость определить цену продукта или услуги, по которой один центр ответственности передает свою продукцию другому центру ответственности. Процесс установления внутренних расчетных цен между центрами ответственности одной и той же организации называется трансфертным ценообразованием.

Трансфертные цены – это внутренние цены на продукцию, работы, услуги, передаваемые из одного центра ответственности в другой. Трансфертное ценообразование возможно при наличии следующих условий:

- цели менеджеров различных уровней управления в организации в целом совпадают;
- передача изделия между центрами ответственности должна четко фиксироваться;
- руководители центров ответственности имеют необходимую финансовую и хозяйственную самостоятельность.

Трансфертное ценообразование является оптимальным, если оно обеспечивает максимально возможный маржинальный доход.

Трансфертная цена может формироваться на основе:

- рыночных цен – в этом случае цены не зависят от взаимоотношений и квалификации менеджеров центров ответственности, но использование рыночных цен возможно при наличии развитого рынка продукции и услуг, при этом необходимы дополнительные затраты на сбыт и обработку информации об уровнях рыночных цен на конкретных рынках сбыта. Рыночный метод применяется при высокой степени децентрализации и возможности выхода центра ответственности на внешний рынок;
- себестоимости (нормативной, переменной или полной фактической) по принципу «себестоимость плюс прибыль», то есть в трансфертную цену закладывается помимо выбранного показателя себестоимости фиксированный в виде процента размер прибыли (затратный метод расчета внутренних цен);
- договорных цен, сформированных под воздействием рыночной конъюнктуры и затрат на производство продукции (оказание услуг), – в этом случае трансфертная цена рассчитывается как сумма удельной переменной себестоимости и удельного маржинального дохода, утраченного продающим подразделением в результате отказа от внешних продаж.

На основании трансфертных цен оценивается функционирование каждого центра ответственности организации.

Таким образом, организация учета затрат по центрам ответственности – это определенная концепция учета затрат, основанная на оперативном контроле с целью выявления и устранения возникающих в процессе осуществления деятельности отклонений и в которой предусмотрена ответственность за конкретным лицом.

11. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

11.1. Основы управленческого (производственного) учета

Управленческий (производственный) учет объединяет в целостную систему планирование, учет и анализ затрат по видам, местам их возникновения и объектам калькулирования, а также нормативный учет затрат на базе полной и сокращенной себестоимости, методы ее калькулирования, планирование, учет и анализ производственных инвестиций.

Управленческий учет – это не только и не столько учет, сколько получение и обработка экономической информации, необходимой для принятия хозяйственных решений о развитии предприятия. Организация управленческого учета не регламентируется законодательством и является внутренним делом предприятия.

Руководство предприятия само решает, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места их возникновения и как увязать затраты с центрами ответственности, учет каких видов затрат проводить. На отечественных предприятиях традиционно калькулируется полная себестоимость продукции или отдельного изделия (работы, услуги).

В условиях рыночной экономики в рамках управленческого учета калькулируется неполная, ограниченная себестоимость. Она может включать в себя или только прямые затраты, или только переменные затраты, либо рассчитываться на основе одних лишь производственных расходов. Общим для калькулирования неполной себестоимости является то, что другие виды затрат, которые по своей экономической сути также составляют часть текущих затрат, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки (или прибыли) предприятия. На принципах калькулирования неполной, ограниченной себестоимости базируются используемые для управления затратами системы:

– учета прямых затрат, или «директ-костинг»;

– учета сумм покрытия;

– учета граничных (предельных) затрат.

В практике управления затратами получило распространение несколько систем производственного учета затрат, которые различаются оперативностью и полнотой учета. С точки зрения оперативности различают учет фактических (прошлых, отчетных) затрат и учет затрат по системе «стандарт-костс», предполагающей составление стандартной (нормативной) калькуляции, учет фактических затрат и постоянное их сравнение со стандартами (нормами). Стандартную (нормативную) калькуляцию составляют на основе разработанных стандартов (норм) на затраты труда, материалов, накладных расходов.

С точки зрения полноты учета затрат в себестоимости продукции (работ, услуг) выделяют систему полного включения затрат в себестоимость продукции и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку. Например, система «директ-костинг» может предусматривать учет не только прямых, но и косвенных переменных расходов в зависимости от объемов производства.

Системы управленческого (производственного) учета призваны обеспечивать учет:

– затрат по видам и функциям управленческой деятельности (на качество, маркетинг, материально-техническое обеспечение производства);

– затрат по местам возникновения и центрам затрат;

– затрат по носителям (калькулирование);

– результатов по носителям затрат;

– результатов за определенные периоды.

Данные управленческого учета позволяют ответить на следующие вопросы:

– выпуск какой продукции продолжать, а какой – прекратить;

– как сформировать производственную программу предприятия для получения максимальной прибыли;

– насколько можно снизить цену продукции, увеличив при этом объем продаж, чтобы получить запланированную прибыль;

– приобретать ли новое оборудование;

– производить или покупать комплектующие детали;

– менять ли технологию и организацию производства и др.

Выработка и применение на практике различных систем управления затратами всегда являются ответами на те или иные вопросы, возникающие в процессе управления деятельностью предприятия. В основе любой системы управления затратами лежит их классификация по различным признакам (о чем уже говорилось выше),которая необходима для оценки степени возможного воздействий на те или иные затраты, либо степени влияния тех или иных затрат на конечные результаты деятельности предприятия. Используя различные классификации затрат и методы их учета, можно получить информацию, необходимую для тех или иных целей управления предприятием, и строить разнообразные системы управления затратами.

11.2. Содержание и возможности системы «стандарт-костс»

Перечисленные методы управления затратами являются традиционными и часто употребляемыми. Редко, ввиду его большей сложности, используется нормативный метод управления затратами *«стандарт-костс»*. Совокупность объективных факторов: концентрация производства, совершенствование его технологии и организации, разработка теории нормиро-

вания затрат труда и материальных ресурсов, развитие методов оперативного управления производством, острая необходимость оперативного контроля затрат и регулирования себестоимости привели к созданию и распространению системы «стандарт-костс».

Система «стандарт-костс» в условиях РФ – есть метод нормативного учета и регулирования затрат. Система «стандарт-костс» включает разработку стандартов (норм) на затраты труда, материалов, накладных расходов основе и составление на их основе стандартных калькуляций. Фактические затраты сравниваются с нормами и выявляются отклонения от норм.

Термин «норматив» определяется как уровень, рассчитанный по какому-то стандарту (норме) и соответствующий требуемому, желаемому или возможному. Норматив устанавливают исходя из заранее определяемых затрат материалов, рабочего и машинного времени, накладных и других расходов на производство. Следовательно, нормативные затраты – это затраты, определяемые заранее для достижения эффективного производства. Их надо отличать от сметных затрат, т. к. смета относится ко всей деятельности, а норматив – к единице продукции.

Система нормативного определения затрат больше всего подходит организации, чья деятельность состоит из ряда одинаковых или повторяющихся операций. Таковы, в основном, промышленные предприятия с массовым или крупносерийным типом производства. На рис. 11.1 изображена общая схема нормативного учёта и регулирования затрат.

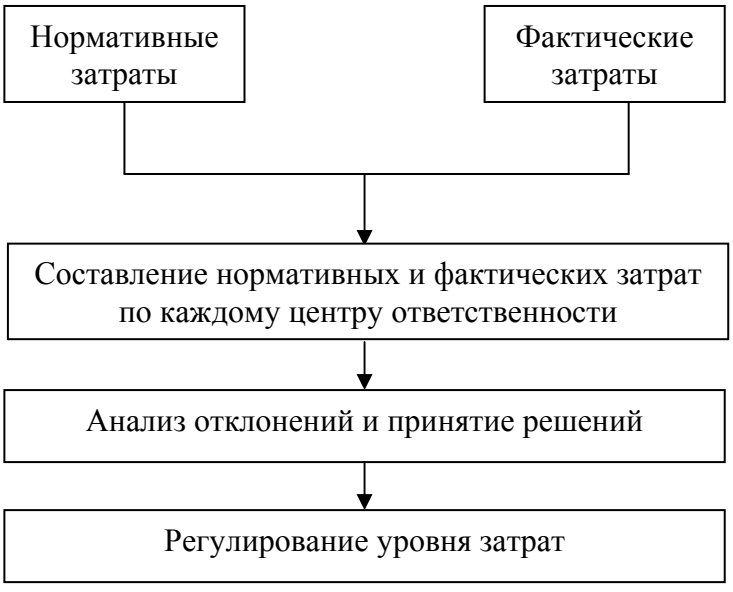

Рис. 11.1. Нормативный учёт и регулирование затрат

Рассматриваемая система дает возможность детально и своевременно учитывать (выявлять) отклонения для каждого центра ответственности, ука-

зывая менеджерам на возникновение отклонений. Основное назначение нормативного учета состоит в следующем: вскрывать качество нормативов (стандартов) и намечать пути их совершенствования; устанавливать (корректировать) цели, которых необходимо достичь.

Нормативный метод является важным средством управления затратами на производство. Он обеспечивает решение целого ряда задач: создание системы действующих прогрессивных норм и нормативов и на их основе определение рационального (обоснованного) нормативного уровня затрат (себестоимости) на производство продукции; получение информации о затратах по нормам на отдельные виды продукции в разрезе калькуляционных статей расходов; регистрация и учет в оперативном порядке изменений норм и нормативов, отклонений от норм по местам возникновения, центрам затрат, центрам ответственности и причинам их возникновения; контроль и обобщение данных о фактических потерях и непроизводительных расходах; исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) на основе предварительно рассчитанных нормативных затрат (калькуляции); сбор данных о производственных затратах для формирования рациональной технико-экономической политики на предприятиях; создание отчетной базы для нормирования и планирования затрат; постоянное повышение достоверности, точности и оперативности учета затрат; оценка результатов работы производственных подразделений и предприятия в целом.

Нормативный метод предполагает раздельный учет фактических затрат, отвечающих нормам и отклоняющихся от норм. В зависимости от уровня управления периодичность учета должна составлять от часа (учет в реальном масштабе времени) до месяца и года (нарастающим итогом), что позволяет своевременно предотвратить перерасход ресурсов, повысить уровень технологической, организационной и плановой дисциплины. Сводный учет затрат на производство при нормативном подходе ведется по статьям затрат и видам или группам однородных видов продукции. При этом, одинаково допустимы как бесполуфабрикатный вариант, не предусматривающий обособленного учета затрат по переделам, так и полуфабрикатный – с отражением затрат и себестоимости при передаче продукции из цеха в цех.

Анализ отклонений позволяет принимать обоснованные управленческие решения, оптимизировать производственные процессы. Для применения нормативного метода используются традиционные вышеперечисленные группировки затрат, организационные документы и методики расчета затрат. Принципиальное отличие этого метода состоит в том, что здесь необходима организация учета затрат по отклонениям от норм расходования материально-энергетических и трудовых ресурсов. Эффективность применения нормативного метода может быть обусловлена четкой организацией материально-технического снабжения, слаженной работой по нормированию затрат, четкой организацией производственных процессов без откло-

нений в технологии, конструктивных изменений в продукции, без сбоев, простоев, отклонений от нормальных условий труда по внутренним и внешним причинам.

11.3. Учет затрат по местам возникновения в системе «директ-костинг»

В 1950-х гг. в связи с усилением конкуренции, развитием теории маркетинга и деления расходов на постоянные и переменные, сформировалась система *«директ-костинг»,*в основу которой был положен принцип контроля затрат в связи с колебаниями объема производства или степени загрузки оборудования. Название, происходящее от английского выражения directcosting – учет прямых затрат, не совсем точно отражает суть системы, так как лишь классическая ее модификация предлагает исчисление только прямых (основных) затрат, все из которых – переменные (сырье и расходы на персонал). Между тем, наряду с традиционной используются разновидности, основанные на учете переменных затрат (прямых расходов и косвенных переменных), а также всех переменных расходов и части постоянных, зависящих от коэффициента использования производственных мощностей.

Возникновение системы вызвано необходимостью ускорить процесс управления и, по возможности, регулировать затраты, т.е. рассчитать то, на что можно повлиять. Общим для всех этих модификаций является то, что исчисляется не полная, а частичная себестоимость. Именно по ней оценивают незавершенное производство и готовую продукцию, а постоянные расходы списывают на счет прибылей и убытков.

Система «директ-костинг» предполагает оценку расходов, непосредственно связанных с производительностью и, как уже отмечалось, поддающихся контролю. Определение прямых затрат позволяет более рационально увязывать производственную и сбытовую деятельность, поскольку дает ясное представление о связи между затратами, объемом производства и прибылью. Исчисление прямых затрат помогает разрабатывать эффективный план прибылей, сбытовые планы и, на их основе, производственный план, при составлении которого для каждого вида продукции находят прямые затраты и максимально возможную прибыль.

Частичная, рассчитанная по переменным затратам, себестоимость служит более надежным ориентиром при принятии решений в силу того, что деление расходов на постоянные и переменные позволяет оценить затраты будущего периода, что необходимо для формирования ассортимента продукции, выбора между производством и закупкой отдельных компонентов изделия. Кроме того, такое деление требуется для сопоставления затрат при различной производительности (объеме производства). Еще одно пре-

имущество частичной калькуляции заключается в том, что она позволяет при оценке прибыли абстрагироваться от влияния изменения запасов, так как в этом случае прибыль зависит только от объема реализации, а при полном исчислении затрат – от объемов производства и реализации.

Различия двух подходов к исчислению затрат отражает табл. 11.1.

Таблица 11.1

Сравнение расчета полных и частичных затрат

Характеристика	Расчет полных затрат	Расчет частичных затрат
Основная цель	Полное покрытие всех затрат и последующая оптимизация чистой прибыли (нетто)	Покрытие переменных затрат и последующая оптимизация прибыли брутто (переменных затрат)
Область эффективного применения	Принятие долгосрочных и краткосрочных управленческих решений	Принятие краткосрочных управленческих решений
Контрольные функции	Обеспечивает контроль связей между производством и реализацией на длительную перспективу	Обеспечивает контроль связей между производством и реализацией в краткосрочном аспекте. Позволяет установить нижнюю границу цены
Точность и трудоемкость	Обеспечивает точный, но трудоемкий и сложный контроль	Обеспечивает оперативный контроль за счет подачи простой сигнальной информации
Сверхзадача	Ориентирует администрацию на получение наилучших результатов	Ориентирует администрацию на поиск оптимальных решений путем адаптации производственной программы к меняющимся условиям рынка
Временной горизонт	Является основой долгосрочной политики в сфере производства, МТС, создания запасов, перспективного планирования	Является инструментом текущего управления хозяйственной деятельности предприятия

Неполная себестоимость по системе “директ-костинг” в разрезе статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные изделия, полуфабрикаты.
3. Топливо технологическое.
4. Энергия технологическая.
5. Основная заработная плата рабочих, занятых изготовлением продукции (работ, услуг).
6. Дополнительная заработная плата рабочих, занятых изготовлением продукции (работ, услуг).
7. Отчисления на социальные нужды от основной и дополнительной заработной платы рабочих, занятых изготовлением продукции (работ и услуг).

В соответствии с классификацией затрат в неполную себестоимость входят:

– затраты переменные, зависящие от изменения объема производства продукции (работ, услуг);

– затраты простые, т.е. состоящие из одного вида затрат;

– затраты основные (производственные), вызываемые функционированием основного производства.

При этом, для составления неполной себестоимости неважно прямые эти затраты или косвенные (дополнительная заработная плата и отчисления на социальные нужды). Главное в этом подходе состоит в том, что ограниченная себестоимость наиболее полно отражает эффективность основного производства.

Другие виды затрат, не вошедших в ограниченную себестоимость, но по своей экономической сущности составляющие часть текущих затрат, возмещаются единой суммой из выручки.

При организации учета затрат в разрезе мест их возникновения по системе «директ-костинг» исчезает само понятие накладных расходов, т. к. косвенные затраты мест возникновения затрат становятся прямыми по отношению к данному месту возникновения. Таким образом, при использовании системы «директ-костинг» затраты в местах их возникновения делятся на постоянные и переменные. Система учета затрат при этом дает информацию для калькулирования себестоимости следующего элемента системы производственного учета только по переменным затратам.

11.4. Общая система управления затратами

Целью создания новых систем учета затрат является получение точной и достоверной информации для оперативного контроля и анализа рентабельности отдельных видов продукции, процессов. Этим целям служит *общая система управления затратами*(англ. TotalCostManagement, сокращенно – TCM), призванная управлять всеми ресурсами и видами деятельности предприятия, в процессе которых эти ресурсы потребляются. В системе TCM основная роль отводится разработке и внедрению особого метода учета затрат по видам деятельности – калькулированию на основе деятельности (англ. Activity-Based-Costing, сокращенно – ABC). Суть данного подхода состоит в следующем: эффективным направлением снижения затрат является ресурсосбережение. Управление затратами должно обеспечить их реальное снижение за счет сокращения деятельности, не создающей добавленной стоимости, и совершенствования деятельности, ее создающей, т.е. повышающей ценность изделия.

Коротко методологию системы АВСможно определить следующим образом:

– в отличие от традиционных методов учета, базирующихся на положении о том, что выпускаемая продукция потребляет ресурсы, система АВС основана на принципе: продукция потребляет виды деятельности, а производственная деятельность потребляет ресурсы;

– для определения стоимости выявляются формирующие затраты факторы (так называемые кост-драйверы – от англ. costdrivers), которые связывают конкретные виды деятельности и соответствующие затраты, а также выступают мерилом деятельности, поскольку затраты изменяются пропорционально масштабу деятельности;

– на основе факторов, формирующих затраты, ресурсы распределяют между центрами производственной деятельности, а затем относят на конкретные изделия.

При создании системы АВСхозяйственные операции разграничивают в зависимости от того, осуществляются они на уровне единицы изделия (обработка), или партии изделий (транспортировка, наладка оборудования и т.п.), или определенного вида продукции (поддержание технических условий производства, изменение проектной документации и т.п.), или производства в целом (управление, эксплуатация зданий и т.п.). Далее выделяют переменные затраты (краткосрочные и долгосрочные) и определяют издержки, зависящие и не зависящие от объемов производства.

Краткосрочные переменные затраты относят на изделие пропорционально объему производства (материалы, заработная плата) и времени работы оборудования. Затраты, которые в традиционных системах учета считаются постоянными, в системе АВС рассматриваются как долгосрочные переменные. Например, затраты, связанные с обслуживанием производства, созданием условий производства, изменяются пропорционально количеству партий изделий, количеству заказов и т.п.

Метод АВСобеспечивает возможность учета затрат по основным видам деятельности и выбор носителя затрат для каждого них. Важнейшим преимуществом этого метода является то, что он создает механизм для управления затратами в перспективе через контроль деятельности, которая выступает причиной затрат. В итоге повышается эффективность управления затратами, происходит сокращение или ликвидация видов деятельности, не добавляющих стоимости продукту, благодаря чему достигается снижение его затрат.

Система АВСобеспечивает учет затрат по каждому виду продукции на каждом этапе производственного процесса. Она закладывает основу для управления затратами по производственным центрам, итогового анализа себестоимости конкретных изделий. Как показал опыт ее внедрения, достоверное определение себестоимости конкретных изделий значительно по-

вышает объективность оценки рентабельности продукции. Дело в том, что традиционные методы распределения накладных расходов способны искажать рентабельность. Они не отражают роста затрат по продукции, производимой мелкими партиями, поскольку 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. Введение системы АВС также ведет к сокращению продолжительности производственного процесса в результате управления теми видами деятельности, которые не повышают ценности изделия (транспортировка, складирование, сортировка и т.п.).

Опираясь на данные АВС – калькуляций, можно принимать более правильные расчетно-обоснованные управленческие решения по планированию ассортимента продукции.

12. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

12.1. Основные понятия бюджетирования затрат

Важным направлением в управлении затратами является планирование их размера на ближайшую перспективу. На основе классификация затрат на производство по экономическим элементам составляется бюджет (смета) затрат на производство, где все затраты сгруппированы по элементам.

Бюджетное планирование включает в себя подготовку отдельных бюджетов по структурным подразделениям или функциональным сферам организации, разработанных на основе утвержденных высшим руководством программ.

Бюджетирование (от англ. budgeting) – это управленческая технология, представляющая собой динамический процесс согласованного планирования работы и управления деятельностью подразделений на основе смет и экономических показателей. Бюджетирование непосредственно связано с управлением затратами и управленческим учетом и является его составной частью.

Цель бюджетирования – составление и реализация финансового документа.

Задачи бюджетирования:

- планирование будущих целей и направлений деятельности на дальнейшую перспективу;
- оперативное отслеживание отклонений фактических результатов деятельности организации и ее структурных подразделений от поставленных целей, выявление и анализ причин этих отклонений, своевременное и аргументированное принятие решений о проведении регулирующих мероприятий;
- эффективный контроль за расходованием финансовых и материальных ресурсов, обеспечение плановой дисциплины;
- оценка выполнения плана центрами ответственности и их руководителями.

Этапы бюджетирования представлены на рис. 12.1.

Элементами системы бюджетирования являются:

- структура бюджетов;
- процедура формирования, согласования, утверждения бюджетов и контроль за их фактическим исполнением;
- нормативная база (нормы, нормативы, лимиты);
- типовые процедуры и механизмы принятия управленческих решений.

Рис. 12.1. Этапы бюджетирования

Бюджет – это финансовый документ, составляемый для определения и исчисления предстоящих расходов и доходов. Бюджет охватывает все стороны деятельности организации и позволяет сопоставить все понесенные затраты с полученными результатами деятельности. Главное требование, предъявляемое к бюджетам, – не минимизировать, а оптимизировать затраты.

Бюджет организации всегда разрабатывается на определенный временной интервал, который называется бюджетным периодом. Бюджетный период зависит от целей контроля управления. Бюджет может быть составлен на краткосрочный период (неделя, месяц, квартал, год). В конце контрольного периода фактические данные сравниваются с бюджетными данными для анализа и оценки текущей деятельности. В течение года в бюджеты вносятся корректировки с учетом изменения условий функционирования компании.

В случаях, когда деятельность фирмы связана с внедрением новых технологий, вводом нового оборудования, требующих значительных капитальных вложений, бюджеты разрабатываются на более длительный период (3-5 лет).

В бюджете отражаются следующие показатели:

- планируемая величина дохода, которая должна быть достигнута в результате деятельности;
- расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода;
- капитал, который необходимо привлечь для достижения цели деятельности.

Бюджет может составляться, например, для определения общей стоимости объекта строительства (именно на основе смет осуществляется любое строительство объектов), затрат на производство продукции, накладных расходов и т.д.

На основе бюджета осуществляется процесс планирования и финансового обоснования хозяйственно-экономической деятельности организации.

Структура бюджета может быть различной, как таковой стандартной формы он не имеет. Бюджеты разрабатываются как в стоимостном, так и в натуральном выражении управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности. Процесс разработки идет снизу вверх. Информация, представленная в бюджете, должна быть доступной и ясной для пользователя, объем информации должен служить пользователю для получения обоснованных решений.

При формировании бюджета необходимо определить роль структурных подразделений и руководителей служб с учетом их различных интересов, т.е. деятельность структурных подразделений должна быть скоординирована по вертикали и горизонтали.

Функциональное назначение бюджетов:

- являются основой планирования – важнейшей функции управления, обеспечивающей достижение цели создания организации;
- координируют различные виды деятельности и отдельные подразделения для достижения наилучших финансовых результатов деятельности организации в целом;
- предоставляют возможность для проведения сравнительного анализа финансовой эффективности работы различных структурных подразделений и определения наиболее предпочтительных для дальнейшего развития сфер хозяйственной деятельности;
- стимулируют руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности;
- призваны обеспечивать постоянный контроль за финансовым состоянием компании, избегать кризисных ситуаций, обусловленных нехваткой денежных средств и оценивать текущую деятельность.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом.

Бюджетный цикл является составной частью бюджетирования и включает в себя несколько этапов:

- планирование деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений с учетом особенностей функционирования всех центров ответственности;
- определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности организации (подразделений);

• оценка возможных изменений в планах, связанных с изменениями условий функционирования, новыми ситуациями;

• корректировка планов с учетом предложенных поправок.

Бюджетирование всегда является важным и необходимым, так как позволяет понять, что, где, когда и для кого организация будет производить и продавать, какие ресурсы, и в каком объеме понадобятся для этого.

12.2. Классификация бюджетов

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

1) Частный бюджет – это план деятельности конкретного структурного подразделения организации. Частные бюджеты тесно взаимосвязаны.

2) Генеральный бюджет – это план, скоординированный по всем направлениям деятельности организации. Он объединяет частные бюджеты подразделений организации и состоит из операционного, финансового и вспомогательного бюджетов.

а) операционный бюджет – текущий бюджет, характеризующий планируемые операции на предстоящий период с целью тщательной подготовки исходных данных для всех основных бюджетов. Все затраты в операционных бюджетах привязаны к срокам их осуществления (они разбиты по периодам – неделям, декадам, месяцам). Операционные бюджеты разрабатываются в определённой последовательности, поскольку итоговые данные одних операционных бюджетов могут служить исходными данными для других. Конкретный состав операционных бюджетов и их формы выбираются самой организацией;

б) финансовый бюджет отражает предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования. Цель финансового бюджета – планирование баланса поступления средств от видов деятельности и расходов, связанных с осуществлением деятельности таким образом, чтобы сохранялся нормальный уровень финансовой устойчивости предприятия в течение бюджетного периода. Его составными элементами являются сметы капитальных вложений, движения денежных средств и прогнозируемый баланс;

в) вспомогательный бюджет является планом капитальных затрат и долгосрочных финансовых вложений предприятия на бюджетный период.

3) Статический (жесткий) бюджет – это бюджет, включающий доходы и затраты, запланированные на конкретный уровень реализации. Возможности проведения детального анализа деятельности организации статический бюджет не предоставляет.

4) Гибкий бюджет – это бюджет, включающий изменения затрат в зависимости от изменения уровня реализации. Гибкий бюджет служит базой

для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями. Он составляется после анализа влияния изменения объема реализации на каждый вид затрат. Гибкий бюджет включает доходы и затраты, скорректированные с учетом фактического объема реализации.В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на следующие группы:

– переменные, которые определяются исходя из норм в расчете на единицу продукции и уровня реализации;

– постоянные, которые не зависят от деловой активности организации, поэтому их сумма остается неизменной как для статического, так и для гибкого бюджета.

5) Скользящий бюджет – это бюджет, который постоянно обновляется путем разработки прогноза на предстоящий период в момент завершения предыдущего. Он составляется организациями, не имеющими возможности спрогнозировать свою деятельность на несколько периодов вперед.

12.3. Технология бюджетирования

Формирование генерального бюджета осуществляется на основе информации о деятельности фирмы за предшествующие периоды, при этом используются данные балансовой отчетности предшествующего периода. Такая информация дает представление об имеющихся активах и источниках их покрытия.

Генеральный бюджет обычно включает в себя следующие элементы:

I. Операционные бюджеты:

– бюджет продаж;

– бюджет производственных запасов;

– производственный бюджет:

а) бюджет производства;

б) бюджет прямых материальных затрат;

в) бюджет прямых трудовых затрат;

г) бюджет общепроизводственных расходов;

– бюджет коммерческих расходов;

– бюджет управленческих расходов.

II. Вспомогательные бюджеты:

1) план капитальных вложений;

2) кредитный план.

III. Специальные бюджеты:

1) бюджет распределения прибыли;

2) бюджет научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР);

3) бюджет технической реконструкции производства;

4) налоговый бюджет.

VI. Основные (сводные) бюджеты:

1) бюджет доходов и расходов;

2) бюджет движения денежных средств;

3) расчетный баланс.

Операционные бюджеты.

1. Бюджет продаж.

Бюджет продаж организации составляется на основе прогноза продаж, исходя из спроса и предложения на конкретные виды сырья и материалов, продукцию, производственных мощностей, конкурентов, ценовой политики и показывает помесячный или поквартальный объём продаж по видам продукции и по организации. Бюджет продаж составляется в натуральных и стоимостных показателях на протяжении бюджетного периода. Товарная структура бюджета продаж предопределяет уровень и общий характер всей деятельности организации, оказывает существенное влияние на все другие частные бюджеты.

При формировании бюджета продаж организации учитывают следующие факторы, влияющие на размер продаж:

1) существующая ситуация на рынке, на котором планируется продвижение товара. На этом этапе разработки бюджета продаж оцениваются такие характеристики как соотношение спроса и предложения на рынке и количество конкурентов, а также их позиции. У организации может быть несколько конкурентов, но продукция воспринимается как хорошо знакомый и предпочитаемый бренд, либо небольшая компания хочет занять определенную долю рынка и т.д.;

2) зависимость продаж от общеэкономических показателей: уровень занятости, цены, уровень доходов покупателей, долгосрочность тенденций продаж;

3) география компании: возможности по расширению.

Как показывает практика, абсолютно любой товар, услуга обладают «пакетом» достоинств и недостатков, которые могут восприниматься в разных регионах по-разному. При этом нет необходимости разрабатывать бюджет продаж под каждый отдельно взятый населенный пункт. Выявляются общие тенденции, характерные для данного региона, устанавливается та доля рынка в регионе, которую компания может занять безболезненно.

Составление бюджета продаж осуществляется совместно с прогнозом денежных поступлений от продаж. При этом учитывается кредитная политика организации (сложившиеся правила расчета с потребителями продукции) и планируемые мероприятия по улучшению сбыта продукции. В случае продажи продукции в кредит определяется значение остатков дебиторской задолженности на конец периода (с учетом безнадежных долгов и переходящих остатков предыдущего периода), сумма задолженности к погашению в текущем периоде и поступления от продаж каждого периода.

Данные о состоянии дебиторской задолженности переносятся в прогноз баланса, а денежные поступления от продаж включаются в доходную часть (притоки) бюджета движения денежных средств.

2. Бюджет производственных запасов.

Бюджет производственных запасов составляется в натуральном и стоимостном выражении на основе нормативов по запасам материалов, незавершенному производству, готовой продукции. При оценке запасов материалов учитывается влияние таких факторов, как надежность и сезонность поставок, количество поставщиков, возможности замены сырья и ожидаемое изменение цен. Величина запаса основных материалов на конец периода планируется исходя из потребностей производства следующего периода. При этом используется процентный метод определения уровня запасов материалов (определяется процент от уровня продаж следующего месяца).

Расчет объема незавершенного производства предусматривает несколько методов, выбор которых зависит от отрасли и характера производства. Выбранный способ оценки незавершенного производства отражается в учетной политике организации. При единичном производстве, имеющем индивидуальный или мелкосерийный характер, оценка незавершенного производства не производится; на предприятиях с серийным и массовым производством незавершенное производство оценивается ежемесячно.

Запасы готовой продукции рассчитываются:

- в денежном выражении – на основе плановой себестоимости единицы продукции. Себестоимость готовой продукции будет зависеть от выбранного метода калькулирования себестоимости и оценки запасов;
- в натуральном измерении – определяются руководителем организации на конец отчетного периода при составлении сметы.

После определения целевых остатков готовой продукции составляется калькуляция себестоимости реализованной продукции. Себестоимость реализованной продукции определяется по формуле

$$S_{\text{рп}} = З^{\text{гп}}_{\text{нач}} + S_{\text{пп}} - З^{\text{гп}}_{\text{кон}},$$

где $З^{\text{гп}}_{\text{нач}}$ – запас готовой продукции на начало периода;

$S_{\text{пп}}$ – себестоимость произведенной за период продукции;

$З^{\text{гп}}_{\text{кон}}$ – запас готовой продукции на конец периода.

В свою очередь, себестоимость произведенной за планируемый период продукции рассчитывается следующим образом:

$$S_{\text{пп}} = З_{\text{м}} + З_{\text{от}} + Р_{\text{оп}},$$

где $З_{\text{м}}$ – прямые затрат на материалы в периоде;

$З_{\text{от}}$ – прямые затраты на оплату труда в периоде;

$Р_{\text{оп}}$ – общепроизводственные расходы за период.

Бюджет производственных запасов служит основой для прогнозов:

- отчета о прибылях и убытках в части подготовки данных о производственной себестоимости реализованной продукции;
- в части оценки состояния нормируемых оборотных средств (сырья, материалов и запасов готовой продукции) на конец планируемого периода.

3. Производственный бюджет.

Производственный бюджет – это план производства продукции, который показывает помесячный или поквартальный объем производства по видам продукции и по организации в целом в натуральных показателях с учётом запасов готовой продукции на начало и конец бюджетного периода. Бюджет производства разрабатывается на основе бюджета продаж, учета производственных возможностей и технологии производства.

Объем выпуска готовой продукции рассчитывается по формуле:

$$V_{\text{гп}}^{\text{план}} = \text{О}_{\text{нгп}}^{\text{кп}} + V + \text{О}_{\text{нгп}}^{\text{нп}},$$

где $V_{\text{гп}}^{\text{план}}$ – плановый выпуск готовой продукции;

$\text{О}_{\text{нгп}}^{\text{кп}}$ – остатки нереализованной готовой продукции на конец планового периода;

V – объем продаж за период;

$\text{О}_{\text{нгп}}^{\text{нп}}$ – нереализованные остатки готовой продукции на начало планового периода

На основе производственного бюджета составляются бюджеты прямых затрат на материалы, прямых затрат на оплату труда и общепроизводственных расходов.

4. Бюджет прямых затрат на материалы.

Бюджет прямых затрат на материалы показывает в натуральных и стоимостных показателях, сколько сырья и основных материалов требуется для производства готовой продукции и сколько сырья и основных материалов должно быть закуплено.Базой для расчета потребности в основных материалах является плановая величина валового выпуска продукции и нормы расхода сырья на единицу продукции. Формирование бюджета прямых затрат на материалы выполняется с учетом индекса роста цен на основные виды сырья и материалов.

В бюджете закупки или использования материалов отражаются сроки закупки и количество сырья, материалов и полуфабрикатов для выполнения плана производства.

При составлении бюджета прямых затрат на материалы учитывается кредитная политика организации (сложившиеся правила расчета с поставщиками продукции). Если материалы приобретаются в кредит, то составляется план погашения кредиторской задолженности, в котором указываются сроки и порядок ее погашения. Данные о состоянии кредиторской за-

долженности переносятся в прогноз баланса, а выплаты по закупкам материалов включаются в бюджет движения денежных средств.

5. Бюджет прямых затрат на оплату труда.

Бюджет прямых трудовых затрат отражает затраты на заработную плату основного производственного персонала по видам продукции и по организации в целом в натуральных и стоимостных показателях. Он формируется на основе бюджета производства, информации о производительности труда и ставок оплаты труда основного производственного персонала, занятого непосредственно изготовлением продукции.

Потребность в оборотных средствах на основную заработную плату определяется как произведение средней часовой тарифной ставки и количества времени, необходимого для изготовления продукции. Предусматривается также уровень индексации почасовой оплаты труда.

Основная заработная плата используется для расчета дополнительной заработной платы основного производственного персонала. При этом выделяется фиксированная и сдельная оплата труда. Если к моменту составления бюджета прямых трудовых затрат накопилась значительная кредиторская задолженность по выплате заработной платы, составляется график ее погашения.

6. Бюджет общепроизводственных расходов.

Бюджет общепроизводственных расходов отражает косвенные затраты общепроизводственного характера. При составлении бюджета общепроизводственных расходов применяются следующие методы планирования:

- калькулирование на основе расчета плановой ставки начисления (вспомогательные материалы);
- расчетные методы (амортизация производственных помещений);
- сметное планирование (оплата труда общепроизводственных рабочих);
- технологическое нормирование (отопление, освещение производственных помещений).

При планировании потока денежных средств составляется график оплаты и погашения кредиторской задолженности общепроизводственных расходов.

7. Бюджет коммерческих расходов.

Бюджет коммерческих расходов отражает затраты, связанные с продвижением товаров на рынок сбыта (расходы на рекламу, комиссионные сбытовым посредникам, транспортные услуги). При составлении бюджета коммерческих расходов выделяют переменную часть этих затрат, которая зависит от объема продаж, например, комиссионные, и постоянную (амортизационные отчисления относят только к оборудованию, используемому для коммерческих целей). Переменная часть коммерческих расходов планируется в процентном отношении к объему продаж.

Для упрощения составления прогноза денежного потока в бюджете отражаются денежные выплаты, связанные с коммерческими расходами. Разработку данного бюджета и контроль за его исполнением осуществляет отдел продаж.

8. Бюджет управленческих расходов.

Бюджет управленческих расходов отражает общехозяйственные косвенные затраты. Большинство таких расходов носит постоянный характер, а некоторые из них являются переменными и зависят от объема продаж (телефон, коммунальные услуги). Переменные затраты планируются, как правило, в процентном отношении от объема продаж. При планировании бюджета необходимо учитывать уровень инфляции. Данный бюджет принимается, как правило, на высшем уровне управления организации. Разработка такого бюджета необходима для подготовки бюджета наличных средств.

Вспомогательные и специальные бюджеты.

Среди вспомогательных бюджетов наиболее важными являются бюджет капитальных вложений и кредитный план. Бюджет капитальных вложений (инвестиционный бюджет) показывает распределение финансовых ресурсов на инвестиционные проекты капитального характера по бюджетным периодам. Определяются объекты инвестирования, объемы и сроки реальных инвестиций, распределяются капитальные затраты по структурным подразделениям. В бюджет капитальных вложений включаются также затраты на поставку, упаковку и транспортировку, пошлины и монтаж. Бюджет капитальных вложений оказывает существенное влияние на:

- бюджет денежных средств (затрагивает расходы на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты);
- прогнозируемый отчет о прибылях и убытках;
- прогнозируемый бухгалтерский баланс (изменяет сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов).

Бюджет капитальных вложений обсуждается и принимается на высшем уровне управления организации.

Кредитный план представляет собой документ, в котором отражается информация о привлечении и погашении кредитных и заёмных средств с учетом выплат процентов по этим средствам.

Специальные бюджеты показывают калькуляцию или распределение отдельных статей основных бюджетов. Виды и структура специальных бюджетов устанавливаются исходя из того, какие именно составляющие доходов и расходов являются особо важными для управления финансами в данный бюджетный период. Состав специальных бюджетов утверждается руководителем организации.

Основные (сводные) бюджеты.

1. Бюджет доходов и расходов (бюджет прибыли и убытков).

Бюджет доходов и расходов показывает запланированные доходы и расходы организации и составляется по методу начисления. Большая часть исходных данных берется их операционных бюджетов. Бюджет доходов и расходов по своей структуре соответствует бухгалтерскому отчету о прибылях и убытках, хотя может быть гораздо более детальным. Бюджет доходов и расходов составляется и утверждается на весь бюджетный период с разбивкой на кварталы (месяцы, декады).Для проведения маржинального анализа бюджет доходов и расходов составляют в формате маржинальной прибыли.

Различают:

- сводный бюджет доходов и расходов – выполняется в целом по организации;
- развернутый бюджет доходов и расходов – выполняется в разрезе доходности отдельных видов продукции.

2. Бюджет движения денежных средств.

Бюджет движения денежных средств является планом, отражающим все прогнозируемые поступления и расходования денежных средств организации и составляется по кассовому методу. Он позволяет обеспечить денежную ликвидность организации, т.е. сбалансированность поступлений и использования денежных средств компании на предстоящий период.

Бюджет движения денежных средств составляется на весь бюджетный период (обычно на один календарный год) с максимально возможной детализацией внутри него. Бюджет движения денежных средств отражает притоки и оттоки денежных средств по трем видам деятельности – операционной, инвестиционной и финансовой. С целью последующего анализа эффективности использования денежных средств, планирование денежных потоков производится по организации в целом, в разрезе основных направлений деятельности и по отдельным подразделениям.

При планировании денежных средств необходимо учитывать, что их недостаток приводит к сбоям в производственно-финансовом процессе, а избыток свидетельствует о неумелом размещении денежных ресурсов с целью получения дополнительной прибыли. Кроме того, следует принимать в расчет инфляционные процессы, которые с течением времени обесценивают денежные ресурсы.

3. Расчетный баланс.

Расчетный баланс является третьей, последней составной частью основных (сводных) бюджетов. Расчетный баланс представляет собой прогноз активов, капитала и обязательств организации и показывает, как изменится балансовая стоимость компании в результате осуществления ее финансово-хозяйственной деятельности в течение бюджетного периода.

Расчётный баланс составляется на тот же период, что и другие бюджеты, и имеет поквартальную или помесячную разбивку внутри бюджетного периода. В отличие от бухгалтерского баланса, прогноз баланса может быть составлен не только для организации в целом, но и для отдельного вида бизнеса, структурного подразделения, инвестиционного проекта.

12.4. Процесс составления бюджета организации

Сводный бюджет составляется и утверждается на весь бюджетный период (обычно это один календарный год).Интервал планирования устанавливается бюджетным регламентом конкретной организации (месяц, декада, неделя).

Процесс составления бюджетов включает несколько этапов:

Этап 1. Назначение ответственных лиц.

Для разработки бюджета назначаются ответственные лица. Если это крупная компания, то формируется бюджетный комитет или комиссия, в состав которого входят руководители как производственных, так и непроизводственных подразделений организации.

Непосредственную ответственность за составление бюджета несет председатель бюджетного комитета (финансовый директор).Очень важно, чтобы лица, входящие в состав этого комитета, могли реально контролировать предложенные ими финансовые показатели.

Этап 2. Доведение целей бюджетирования до менеджеров структурных подразделений.

Цель составления бюджета деятельности организации и основные его задачи доводятся до лиц, ответственных за его составление.

Этап 3. Определение главного ограничивающего бюджетного фактора.

Количество ресурсов организации всегда ограничено, поэтому выявляются факторы, ограничивающие достижение поставленной цели. Ограничивающий фактор очень важно выявить в самом начале процесса бюджетирования.

Этап 4. Подготовка бюджета для области, связанной с ограничивающим фактором.

После того, как выявлен главный ограничивающий фактор, для него составляется первый бюджет. Например, если ограничивающим фактором является объем продаж, то первым должен быть составлен бюджет продаж. Если ограничивающим фактором является производственная мощность, то первым составляется производственный бюджет.

Этап 5. Подготовка частных бюджетов.

На данном этапе разрабатываются бюджеты всех производственных подразделений, на основе которых составляются основные (сводные) бюджеты. Операционные бюджеты составляются на основе бюджета по

главному ограничивающему фактору. Вспомогательные и специальные бюджеты составляются, как правило, исходя из данных прошлых отчетных периодов, скорректированных на текущие показатели.

Бюджет должен составляться подразделениями, которые задействованы в его формировании, с учетом данных за прошедшие периоды и возможных изменений условий в будущем.

Этап 6. Взаимоувязка показателей отдельных бюджетов и их последующая корректировка.

На этом этапе анализируется, насколько данные одних бюджетов согласуются с данными других. Изучаются соотношения показателей бюджета одного уровня, что позволяет на каждом уровне принимать согласованные, приемлемые решения для каждого подразделения. Как правило, операционные бюджеты составляются в строгой последовательности и поэтому автоматически оказываются взаимоувязанными, а вспомогательные и дополнительные бюджеты всегда требуют своей увязки с операционными бюджетами.

Этап 7. Подготовка основных (сводных) бюджетов.

На основе бюджетов производственных подразделений формируется сводный бюджет организации, который полностью охватывает всю базу финансовых расчетов и включают в себя:

- бюджет доходов и расходов;
- бюджет движения денежных средств;
- расчетный баланс.

Основные (сводные) бюджеты составляются только после того, как закончена работа над составлением операционных, вспомогательных и специальных бюджетов. Подготовкой сводных бюджетов обычно занимается непосредственно бюджетный комитет или соответствующие комиссии.

Этап 8. Утверждение бюджета.

Утверждение бюджета осуществляется на высшем уровне. После утверждения показатели сводного бюджета передаются во все центры ответственности менеджерам, отвечающим за их реализацию. Принятый бюджет служит основанием для исполнения бюджета руководителями всех центров ответственности. Таким образом, происходит официальное информирование менеджеров о плановых показателях, которых им необходимо достичь.

Этап 9. Сравнение фактических результатов деятельности с бюджетными показателями.

На этом этапе фактически достигнутые показатели сравниваются с запланированными показателями. Это делается с помощью гибких бюджетов.

В общем виде процедура составления бюджета представлена в табл. 12.1.

Таблица 12.1

Типовая процедура составления бюджета.

№ п/п	Характеристика работ
1	Создание специальной группы по составлению бюджета (специалисты: бухгалтер, финансист, менеджеры по производству, продажам и др.)
2	Сбор и обработка информации по данным учета, необходимой для составления бюджета
3	Выбор метода составления бюджета
4	Обобщение результатов в сводный бюджет
5	Доведение утвержденного бюджета до исполнителей
6	Анализ и сравнение полученных результатов с показателями бюджета

Важным этапом данной процедуры является выбор метода составления бюджета. Основными методами здесь являются:

1) метод «с нуля» – за основу все операции организации принимаются равными нулю;

2) метод «от достигнутого» – все показатели предыдущего бюджета модифицируются в зависимости от результатов деятельности прошлого отчетного периода и ожидаемых отклонений в будущем отчетном периоде.

Однако вне зависимости от того, какой метод составления бюджета применяется компанией, общими критериями сметного (бюджетного) планирования являются следующие:

– показатели бюджета должны быть выполнены;

– менеджеры подразделения, для которого составляется бюджет, должны участвовать в его подготовке и составлении.

По оценке специалистов, одной из основных причин нерентабельности бизнеса наряду с другими факторами, является отсутствие бюджетного планирования или нереальность поставленного плана, а также недостоверность фактических данных, их несвоевременное поступление или отсутствие.

Для достижения исполнения бюджета необходимо организовать бюджетный контроль. При этом процесс контроля должен включать в себя следующие направления:

– чтение и интерпретация отчетов об исполнении бюджета;

– анализ отклонений фактических данных от сметных показателей;

– определение и анализ причин отклонений.

При обнаружении причин, повлиявших на отклонения от бюджета, необходимо провести их тщательный анализ и определить направления действий для их устранения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящем учебном пособии рассмотрено теоретическое содержание процесса управления затратами на предприятии. Текущие затраты предприятий сгруппированы по нескольким признакам типовых классификаций, определены способы и методы калькулирования затрат в соответствии с теорией жизненного цикла продукта. Также раскрыты подходы к основным функциям менеджмента текущих затрат, относимых на себестоимость производства, такие как: планирование и прогнозирование затрат, их нормирование, анализ различных направлений затрат, включая анализ безубыточности, организация и учет затрат по сегментам, местам возникновения, центрам затрат и ответственности, оценка затрат на качество продукции (работ, услуг). Кроме того, в учебном пособии исследованы преимущества и недостатки новых для российских предприятий систем управления затратами, базирующихся на мировом опыте – «директ-костинг», «стандарт-костс», общей системы управления затратами. В заключительном разделе пособия рассмотрены технология бюджетирования затрат и процесс составления бюджетов предприятия.

Таким образом, грамотное управление затратами состоит в умении хозяйствующих субъектов экономить производственные ресурсы и максимизировать отдачу от их использования. Предприятиям и организациям, придающим значение эффективному управлению затратами и способным методически грамотно организовывать эту работу, свойственны, как правило, конкурентные преимущества в сфере бизнеса за счет более низких затрат и, следовательно, цен на продукцию (работы, услуги). Знание структуры затрат, их отдельных элементов и статей создает предпосылки для гибкого ценообразования. Такие хозяйствующие субъекты имеют качественную, своевременную, реальную информацию о рыночной себестоимости отдельных видов товаров для анализа и составления планов затрат. Данное обстоятельство обеспечивает их маневренность в деловых отношениях при наличии возможности оценить вклад каждого подразделения в общий финансовый результат. Управленческие решения как оперативного, так и долгосрочного порядка становятся более обоснованными, в них заключена меньшая доля предпринимательского риска, а само предприятие является финансово устойчивым и жизнеспособным.

Теоретические материалы, изложенные в данном учебном пособии, могут быть полезны обучающимся по направлению подготовки бакалавров «Экономика» не только в ходе освоения учебной дисциплины «Управление затратами предприятия (организации)», но и при подготовке ими выпускной квалификационной работы. Авторы полагают, что универсальное содержание учебного пособия окажет помощь студентам при разработке направлений оптимизации текущих затрат и в практической деятельности

предприятий и организаций различных сфер. Углубленной проработке вопросов, связанных с управлением затратами предприятия, также будут способствовать общие правила, которых необходимо придерживаться в данном процессе. Они предусмотрены научно-методической литературой, а также системой государственных экономических стандартов по бухгалтерскому и управленческому учету, статистике, финансам и налогообложению.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Адамайтис, Л.А. Анализ финансовой отчётности [Текст]: учеб. пособие / Л.А. Адамайтис. – М.: КНОРУС, 2014. – 400 с.
2. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / под ред. В.Я. Позднякова. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 617 с.
3. Балабанов, И.Т. Основы финансового менеджмента. Как управлять капиталом? [Текст] / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 384 с.
4. Бердникова, Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / Т.Б. Бердникова. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 215 с.
5. Володин, А.А. Управление финансами (Финансы предприятия) [Текст] / А.А. Володин. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 215 с.
6. Герасимова, Л.Н. Управленческий учет: теория и практика [Текст]: учебник / Л.Н. Герасимова. – Ростов н/Д: Феникс, 2015. – 508 с.
7. Гиляровская, Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческого предприятия [Текст] / Л.Т. Гиляровская, А.Н. Вехорева. – СПб.: Питер, 2014. – 256 с.
8. Гиляровская, Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций [Текст] / Л.Т. Гиляровская, А.В. Ендовицкая. – М.: ЮНИТИ, 2013. – 240 с.
9. Глазунов, М.И. Оценка финансовой устойчивости коммерческой организации на основе данных бухгалтерского баланса [Текст]/ М.И. Глазунов //Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 21.
10. Грузинов, В.П. Экономика предприятия [Текст] / В.П. Грузинов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 795 с.
11. Гуськов, С.В. Оценка эффективности производственно-хозяйственной деятельности организаций [Текст] / С.В. Гуськов, Г.Ф. Графова. – М.: Академия, 2012. – 192 с.
12. Донцова, Л. В. Анализ финансовой отчётности [Текст] /Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2015. – 368 с.
13. Зуб, А.Т. Антикризисное управление организацией [Текст]: учеб. пособие / А.Т. Зуб, Е.М. Панина. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2012. – 256 с.
14. Ионова, А.Ф. Финансовый анализ [Текст] / А.Ф. Ионова, Н.Н. Селезнева. – М.: ИНФРА-М, 2012 .– 312 с.
15. Канке, А.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / А.А. Канке, И.П. Кошевая. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 288 с.

16. Ковалёв, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]/ В.В. Ковалёв, О.И. Волкова. – М.: ТК «Велби», Издательство «Проспект», 2012. – 424 с.

17. Ковалева, А.М. Финансы в управлении предприятием [Текст] / А.М. Ковалева. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 430 с.

18. Кован, С.Е. Финансовая устойчивость предприятия и ее оценка для предупреждения его банкротства [Текст] / С.Е. Кован, Е.П. Кочетков //Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – №15.

19. Крылов, С.И. Методика анализа финансовой устойчивости коммерческой организации [Текст] / С.И. Крылов //Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2015. – №11.

20. Крылов, Э.И. Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции [Текст] / Э.И. Крылов, В.М. Власова, И.В. Журавкова. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 720 с.

21. Кувшинов, Д.А. Финансовое состояние предприятия: методика анализа [Текст] / Д.А. Кувшинов //Финансы. – 2013. – № 6.

22. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности [Текст] / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 320 с.

23. Любушин Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Любушин, В.В. Лещева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 471 с.

24. Любушин, Н.П. Анализ методов и моделей оценки финансовой устойчивости организаций [Текст] / Н.П. Любушин, Н.Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2013 – №1(166).

25. Мельник, М.В. Финансовый анализ: система показателей и методика проведения [Текст] / М.В. Мельник, В.В. Бердников. – М.: Экономистъ, 2013. – 159 с.

26. Мельник, М.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / М.В. Мельник, Е.Б. Герасимов. – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2012. – 192 с.

27. Мингалиев, К.Н. Анализ и прогнозирование развития предприятия в условиях кризиса [Текст] / К.Н. Мингалиев, И.В. Булава //Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 1(166).

28. Павлова, И.А. Анализ и прогнозирование финансовой устойчивости организации с учетом жизненного цикла на основе интегрального показателя [Текст] / И.А. Павлова //Финансы и кредит. – 2014. – № 23(263).

29. Палий, В.Ф. Управленческий учет: организация и финансирование [Текст] / В.Ф. Палий //Бухгалтерский учет. – 2012. – № 23.

30. Поздняков, В.Я. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / В.Я. Поздняков. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 617 с.

31. Пятов, М.Л. Анализ финансовой устойчивости организации [Текст] / М.Л. Пятов //БУХ.1С. – 2013. – №1.

32. Раков, С.В. Поступление основных средств и постановка их на учет в бюджетных учреждениях [Текст] / С.В. Раков // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2012. – № 5(245).

33. Рукин, Б.П. Анализ чистых активов как инструмент управления устойчивостью организаций [Текст] / Б.П. Рукин, Л.В. Свиридова // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 5(170).

34. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 425 с.

35. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: вопрос – ответ [Текст] / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 420 с.

36. Савицкая, Г.В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты [Текст]: монография / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 380 с.

37. Селезнёва, Н.Н. Анализ финансовой отчётности организации [Текст]/ Н.Н. Савицкая. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 583 с.

38. Селезнева, Н. Финансовый анализ. Управление финансами [Текст]: учебное пособие для вузов / Н. Селезнева, А. Ионова.– 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. –639 с.

39. Скамай, Л.Г. Экономический анализ деятельности предприятия [Текст] / Л.Г. Скамай, М.И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 296 с.

40. Скляренко, В.К. Экономика предприятия [Текст]: учеб. пособие / В.К. Скляренко, В.М. Прудников, А.И. Кучеренко. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 250 с.

41. Соколова, Е.С. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Текст] / Е.С. Соколова, Л.И. Егорова, К.К. Арабли. – М.: Изд-во «МГУ экономики, статистики и информатики», 2013. – 136 с.

42. Сухова, Л.Ф. Анализ финансового состояния и бизнес-план торговой организации потребительской кооперации [Текст]: учебное пособие / Л.Ф. Сухова, В.Н. Глаз. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 160 с.

43. Сысоева, Е.Ф. Управление финансовой устойчивостью организации для целей оптимизации структуры капитала [Текст] / Е.Ф. Сысоева // Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки, 2014. – 86 с.

44. Теория анализа хозяйственной деятельности [Текст] / под ред. Л. И. Кравченко. – Мн: Новое знание, 2012. – 384 с.

45. Управление затратами на предприятии [Текст]: учеб. пособие / В.Г.Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2012. – 352 с.

46. Управление затратами [Текст] / И.А. Либерман. – М.: ИКЦ «МарТ», 2013. – 624 с.

47. Усачев, Г.Г. Финансовая устойчивость организации и критерии структуры пассивов [Текст] / Г.Г. Усачев //Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – №17.

48. Федоров, В.А. Управление государственными финансами в условиях экономического кризиса [Текст] / В.А. Федоров, О.В. Бурен //Финансы и кредит. – 2012. – № 15.

49. Финансовый менеджмент [Текст]/ под ред. А. М. Ковалёвой. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 284 с.

50. Финансовый менеджмент [Текст] / под ред. Е. С. Стояновой. – М.: Перспектива, 2015. – 216 с.

51. Хорин, А.Н. Стратегический анализ [Текст] / А.Н. Хорин, В.Э. Керимов. – М.: Эксмо, 2012 – 480 с.

52. Четыркин, Е.М. Финансовая математика [Текст] / Е.М. Четыркин. – М.: Дело, 2013. – 420 с.

53. Чуева Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности [Текст] / Л.Н. Чуева, И.Н. Чуев. – М.: Издательско-Торговая корпорация «Дашков и К», 2012. – 352 с.

54. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности [Текст] / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 416 с.

55. Экономика предприятия [Текст] / под ред. А. Е. Карлика. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 432 с.

56. Экономический анализ (комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности) [Текст]/ под ред. Л. Е. Басовского. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 222 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Приложение А

Основные параметры жизненного цикла продукции

Стадия	Продолжительность		Параметры		
	Начало	Окончание	Объемные	Качественные	Затратные
1	2	3	4	5	6
Исследования и разработка	Обоснование необходимости проведения НИР	Подписание акта о сдаче опытного образца заказчику или в производство	Общие объемы НИР и ОКР	Соответствие показателей качества и надежности лучшим достижениям науки и техники или конкурирующим образцам	Суммарные затраты на НИР, конструкторскую и технологическую подготовку производства
Изготовление	Получение технической документации	Отгрузка последнего изделия (партии), снятого с производства	Объемы выпуска (в натуральных единицах) по годам и в целом за цикл производства	Обеспечение проектных (функционально необходимых) качественных параметров в производстве. Поддержание высокого технического уровня изделий в производстве	Суммарные затраты на изготовление продукции, поддержание качества изделий и уровня производства
Реализация (сбыт)	Отгрузка потребителю первого изделия (партии) или другого результата производства	Поставка потребителю последнего изделия (партии)	Объем продаж	Обеспечение сохранности продукции	Суммарные затраты по упаковке и доставке продукции потребителю, включая целевое приобретение транспортных средств, затраты на содержание торговой фирмы-изготовителя, маркетинговые исследования

Окончание прил. А

1	2	3	4	5	6
Эксплуатация	Получение потребителем первого изделия	Снятие с эксплуатации последнего изделия (партии)	Количество продукции, поставленной в эксплуатацию за цикл производства и обращения в разрезе основных сфер потребления	Максимальное использование эксплуатационных свойств и поддержание их на оптимальном уровне	Суммарные затраты на подготовку к эксплуатации, содержание и эксплуатацию, восстановление и улучшение эксплуатационных (потребительских) свойств
Утилизация	Списание первого изделия (партии)	Сдача остаточных ресурсов последнего изделия (партии) для использования в качестве исходного сырья, ремонтного фонда, для вторичного потребления или захоронения	Количество утилизированной продукции (сданной в металлом, на захоронение, для использование в качестве ремонтного фонда и исходного сырья)	Соответствие организационно-технического уровня утилизации современным достижениям науки и техники	Суммарные затраты на утилизацию продукции

Приложение Б

Смета общепроизводственных расходов

Статьи расходов	Всего	В том числе					
		Материальные затраты	Заработная плата	Отчисления на социальные нужды	Амортизация	Услуги	Прочее
1. Амортизация производственного оборудования и транспортных средств 2. Ремонт производственного оборудования и транспортных средств 3. Эксплуатация оборудования 4. Внутрипроизводственные перемещения грузов 5. Износ инструментов и приспособлений 6. Содержание аппарата управления цеха 7. Заработная плата прочего цехового персонала 8. Амортизация зданий, сооружений и инвентаря 9. Ремонт зданий, сооружений и инвентаря 10. Содержание зданий, сооружений и инвентаря 11. Испытания, опыты, исследования цехового назначения 12. Изобретательство и рационализаторство 13. Охрана труда 14. Износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря 15. Прочие общецеховые расходы							
Итого:							

Приложение В

Смета общехозяйственных расходов

Статьи расходов	Всего	В том числе					
		Материальные затраты	Заработная плата	Отчисления на социальные нужды	Амортизация	Услуги	Прочее
1. Расходы на управление предприятием: – заработная плата аппарата управления; – командировочные расходы; – содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны; – прочие затраты; 2. Общехозяйственные расходы: – затраты на содержание прочего общехозяйственного персонала; – содержание и все виды ремонтов зданий, сооружений и др. основных средств общехозяйственного назначения; – производство испытаний, опытов, исследований; – содержание общехозяйственных лабораторий; – охрана труда; – подготовка кадров; – организованный набор рабочей силы; – прочие затраты; 3. Налоги, сборы и отчисления 4. Непроизводительные затраты общехозяйственного характера (по отчёту) (потери от простоев по вине организации, от потери материалов и продукции при хранении на складах предприятия, недосдачи материалов и продукции на складах предприятия в пределах норм естественной убыли, прочие непроизводительные затраты, не компенсируемые из различных источников).							
Итого:							

Приложение Г

Статьи калькуляции	Способ расчёта
1. Сырьё и основные материалы 2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, включая транспортно-заготовительные расходы, в процентах к стоимости материалов, покупных изделий и полуфабрикатов	По нормам расхода на единицу изделиям и ценам ($C_{Mj}=g_j ц_j$)
3. Возвратные отходы (вычитаются)	По нормам и ценам возможного использования
4. Топливо и энергия на технологические цели	По нормам расхода на единицу изделия, ценам на топливо и тарифам на электроэнергию
5. Основная заработная плата производственных рабочих	Сумма сдельных расценок на единицу изделия + плановый процент премий рабочих-сдельщиков + плановый фонд заработной платы рабочих- повременщиков с распределением по видам продукции
6. Дополнительная заработная плата	В процентах к основной заработной плате рабочих
7. Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	В процентах к сумме основной и дополнительной заработной платы
8. Общепроизводственные расходы	В процентах к основной заработной плате производственных рабочих
9. Общехозяйственные расходы	В процентах к основной заработной плате производственных рабочих
10. Прочие производственные расходы	Либо прямо на изделие, либо пропорционально сумме строк 1-9
11. Производственная себестоимость	Сумма строк 1-10
12. Коммерческие расходы (расходы на продажу)	
13. Полная (коммерческая) себестоимость изделия	Сумма строк 11-12

Приложение Д

Схема анализа затрат на предприятии

Приложение Е

Динамика себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям калькуляции

Статья затрат	Номер строки	Сумма, тыс. руб.		Экономия (-), перерасход (+)	
		Предыдущий год	Отчетный год	Тыс. руб.	% к статье затрат
Сырье и материалы	01				
Возвратные отходы (вычитаются)	02				
Топливо и энергия на технологические цели	03				
Заработная плата основных производственных рабочих	04				
Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих	05				
Отчисления на социальные нужды основных производственных рабочих	06				
Расходы на подготовку и освоение производства	07				
Общепроизводственные расходы, в том числе: – расходы на содержание и эксплуатацию оборудования; – цеховые расходы	08 09 10				
Общехозяйственные (общезаводские) расходы	11				
Потери от брака	12				
Прочие производственные расходы	13				
Производственная себестоимость продукции (работ, услуг), в том числе: прямые затраты (стр.14- (стр.08+стр.11+стр.12+стр.13	14 15				

О Г Л А В Л Е Н И Е

ВВЕДЕНИЕ 3

1. СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ 5
1.1. Сущность и классификация затрат, расходов и издержек предприятия 5
1.2. Функции управления затратами на предприятии 9

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) 19
2.1. Классификация затрат, расходов и издержек предприятия 19
2.2. Классификация затрат по экономическим элементам 20
2.3. Классификация затрат по статьям калькуляции 22

3. РАСЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) 27
3.1. Калькулирование себестоимости единицы продукции 27
3.2. Способы и методы калькулирования затрат 34

4. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ НА СТАДИЯХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ПРОДУКТА 38
4.1. Связь параметров и структуры жизненного цикла продукта 38
4.2. Затраты по стадиям жизненного цикла продукта 39
4.3. Определение и нормирование затрат в целях их оптимизации 41

5. ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ 45
5.1. Необходимость планирования затрат 45
5.2. Определение допустимой величины затрат 50
5.3. Взаимосвязь инвестиционных, текущих затрат и доходности предприятия 55

6. АНАЛИЗ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ 59
6.1. Содержание анализа затрат на предприятии 59
6.2. Анализ затрат по экономическим элементам всей продукции предприятия 60
6.3. Анализ себестоимости продукции (работ, услуг) по калькуляционным статьям 62
6.4. Анализ затрат на обслуживание производства и управление 63
6.5. Анализ затрат на один рубль продукции, работ, услуг 64
6.6. Анализ затрат на реализованную продукцию, работы, услуги 65

7. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНАЛЬНОЙ СВЯЗИ МЕЖДУ ЗАТРАТАМИ И ОБЪЕМОМ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ (АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ) 67
7.1. Основные направления анализа безубыточности 67
7.2. Методы определения точки безубыточности 68

8. ЗАТРАТЫ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) 74
8.1. Состав затрат на качество продукции (работ, услуг) 74
8.2. Определение затрат на оценку, обеспечение, улучшение, управление качеством 77

9. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ В ПРОЦЕССЕ ПРОИЗВОДСТВА 79
9.1. Формирование затрат по сегментам предприятия, местам возникновения, центрам затрат и ответственности 79
9.2. Объекты учета затрат 81

10. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ 84
10.1. Классификации носителей затрат 84
10.2 Виды центров ответственности предприятия 87

10.3. Центры финансовой ответственности 95
10.4. Особенности организации учета затрат по центрам ответственности..... 96
11. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ 99
11.1. Основы управленческого (производственного) учета..... 99
11.2. Содержание и возможности системы «стандарт-костс» 100
11.3. Учет затрат по местам возникновения в системе «директ-костинг» 103
11.4. Общая система управления затратами 105
12. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ЗАТРАТ..... 108
12.1. Основные понятия бюджетирования затрат 108
12.2. Классификация бюджетов 111
12.3. Технология бюджетирования..... 112
12.4. Процесс составления бюджета организации 119
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 122
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК..... 124
ПРИЛОЖЕНИЕ 128
Приложение А. Основные параметры жизненного цикла продукции..... 128
Приложение Б. Смета общепроизводственных расходов 130
Приложение В. Смета общехозяйственных расходов 131
Приложение Г 132
Приложение Д. Схема анализа затрат на предприятии 133
Приложение Е. Динамика себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям калькуляции 134

Учебное издание

Мусатова Татьяна Евгеньевна
Усатенко Анна Николаевна

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ (ОРГАНИЗАЦИИ)
Учебное пособие по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»

В авторской редакции
Верстка Н.А. Сазонова

_____
Подписано в печать 6.04.16. Формат 60×84/16.
Бумага офисная «Снегурочка». Печать на ризографе.
Усл. печ. л. 7,9. Уч.-изд. л. 8,5. Тираж 80 экз.
Заказ № 319.

_____
Издательство ПГУАС.
440028, г.Пенза, ул. Германа Титова, 28.