

# МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ПРАВА

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

## ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

Студента Бедненко Анастасии Игоревны

Отделение Очное (дневное) Факультет экономики и управления

На тему: Бухгалтерский учет и анализ затрат на производство и реализацию готовой продукции

(на примере общества с ограниченной ответственностью «Вларан»)

Москва, 2006

**Содержание работы:**

<b>Введение.....</b>	<b>3</b>
<b>Глава 1. Теоретические основы организации учета затрат на производство и реализацию готовой продукции.....</b>	<b>7</b>
1.1. Экономическая сущность и классификация затрат.....	7
1.2. Основы финансового и управленческого учета затрат.....	14
1.3. Особенности планирования затрат на предприятии.....	18
1.4. Использование зарубежного опыта в учете и анализе затрат на производство и реализацию продукции.....	23
<b>Глава 2. Методика учета и анализа затрат на производство и реализацию готовой продукции.....</b>	<b>29</b>
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Вларан» и особенности калькулирования себестоимости продукции.....	29

2.2. Варианты калькуляций себестоимости продукции.....	34
2.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.	40
2.4. Виды анализа себестоимости, система показателей и информационная база.....	44
<b>Глава 3. Анализ влияния затрат на финансовый результат и пути совершенствования системы учета затрат на ООО «Вларан».....</b>	<b>58</b>
3.1. Анализ финансового состояния, структуры и динамики себестоимости.....	58
3.2. Анализ себестоимости по экономическим элементам.....	61
3.3. Анализ себестоимости по статьям калькуляции.....	66
3.4. Значение и определение резервов снижения себестоимости продукции.....	75
<b>Заключение.....</b>	<b>80</b>
<i>Список литературы.....</i>	<i>85</i>
<i>Приложения.....</i>	<i>88</i>



## Введение

Одна из основных целей организации, ведущей свою экономическую деятельность в рыночных условиях – получение максимально возможной прибыли.

Возможности достижения этой стратегической цели ограничены затратами производства и реализации, а также рыночным спросом на продукцию предприятия. Затраты, таким образом, являются фактором, определяющим величину предложения и размеры прибыли, а принятие управленческих решений невозможно без анализа уже существующих затрат на производство и реализацию продукции и затрат, которые возникнут в ходе реализации вновь разрабатываемых проектов и бизнес – планов.

В конкретной практике применения методов расчета затрат для анализа деятельности предприятий в России и в западных странах имеются как сходства

так и различия. В России вплоть до настоящего момента широко используется категория себестоимости. Теоретически в себестоимость должны входить нормативные (экономически обоснованные) производственные затраты, но на практике к ней относят также сверхнормативный расход сырья, материалов и так далее, что часто усложняет анализ и заставляет многих экспертов говорить о «непрозрачности» балансов российских предприятий.

Изучение себестоимости продукции имеет большое значение для предпринимательской деятельности организаций. Разработка и реализация управленческих решений базируется на соответствующей информации о состоянии дел в той или иной области деятельности организации. Так, данные учета издержек производства и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) являются важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Это является причиной того, что участок издержек производства и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) занимает наиболее важное место в системе организации.

Себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, характеризующих все стороны хозяйственной деятельности предприятия (фирм, компаний), их достижения и недостатки. Уровень себестоимости связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и так далее.

Себестоимость является основой определения цен на продукцию. Ее снижение приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Более того, для предприятий, производящих продукцию, цены на которую жестко регламентированы законодательством, снижение себестоимости — единственная возможность сделать свое производство рентабельным и получать прибыль.

Радикальные экономические изменения в нашем государстве требуют изменений в управлении, а условия рынка побуждают предприятия стремиться к

оптимизации себестоимости. Этому в значительной мере способствует экономический анализ, от которого зависит качество и оперативность информационного обеспечения руководства.

Приоритет анализа на удовлетворение в первую очередь внутренних пользователей требует решения проблем методического, организационного и управленческого характера.

Проблемы анализа затрат на производство и реализацию продукции в условиях рыночной экономики нашли свое отражение в научных трудах Бородина А.С., Валужева Б.И., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Литвина Б.М., Мниха Е.В., Пархоменка В.М., Кужельного М.В., Кузьминского А.М., Чумаченко М.Г. и других отечественных и зарубежных авторов. Вопросы автоматизированного ведения анализа рассматривались в работах Вериги Ю.А., Завгороднего В.П., Емуранова Т.В.

Учет затрат и определение себестоимости продукции – один из важнейших разделов бухгалтерского учета. Именно себестоимость производства единицы продукции является основой для принятия большого числа управленческих решений, например:

- ❖ выпуск какой продукции продолжать или прекратить;
- ❖ производить или покупать комплектующие изделия;
- ❖ какую установить цену на продукцию;
- ❖ покупать ли новое оборудование;
- ❖ менять ли технологию и организацию производства.

Управление себестоимостью представляет собой планомерный процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции. Важнейшими элементами системы управления себестоимостью продукции являются (приложение 1):

*прогнозирование*, т.е. расчет величины достигаемого уровня затрат с целью выявления путей развития производства и повышения эффективности его деятельности;

*планирование*, т.е. расчет величины затрат на более короткий промежуток времени с учетом организационного и технического уровня производства. Сюда

следует отнести экономическое обоснование решений о производстве новых изделий и снятии с производства устаревших; расчет экономической эффективности новой техники, организационно-технических мероприятий и мероприятий по рационализации и изобретательству и др.;

*нормирование*, т.е. определение оптимального размера затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов, необходимых для производства запланированных к выпуску готовых изделий, выполнения работ и оказания услуг;

*учет фактически произведенных затрат и калькулирование себестоимости продукции*, включая сравнение фактических и планируемых показателей с целью разработки мер в случае их расхождения;

*анализ*, т.е. исследование поведения затрат, особенно тех, которые вызваны отклонениями от нормального производственного процесса, определение факторов, повлиявших на величину и уровень себестоимости, выявление резервов снижения издержек производств;

*контроль и регулирование*, т.е. оценка результатов деятельности с целью выработки решений по совершенствованию производственного процесса таким образом, чтобы цели, поставленные перед трудовым коллективом и организацией в целом, были достигнуты и планы осуществлены.

Методика бухгалтерского учета и анализа затрат на производство и реализацию продукции будет рассмотрена в рамках данной дипломной работы на примере производственного предприятия ООО «Вларан».

Целью данной дипломной работы является осуществление анализа затрат на производство и реализацию продукции, а также:

- определение резервов снижения себестоимости продукции в организации;
- выявление возможностей повышения эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства и сбыта продукции.

Выбор темы данной дипломной работы обусловлен ее актуальностью в условиях рыночных отношений, когда каждое предприятие стремится извлечь максимальную прибыль с наименьшими затратами.

Экономические расчеты выполнены с применением горизонтального, вертикального, трендового методов финансового анализа, анализа финансовых коэффициентов. В процессе анализа использовался также метод сравнения показателей во времени и оценка их отклонений от норм.

## **ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

### **1.1. Экономическая сущность и классификация затрат**

Под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет научно обоснованная их классификация.

Классификация затрат в зависимости от группировочных признаков представлена в таблице 1. [28, С.40]

*Таблица 1*

#### **Классификация затрат в зависимости от группировочных признаков**

<b>Признак классификации</b>	<b>Виды затрат</b>
По экономической роли в процессе производства	<i>Основные Накладные</i>
По способу включения в себестоимость продукции	<i>Прямые Косвенные (непрямые)</i>
По отношению к объему производства	<i>Переменные Постоянные</i>
По единству состава	<i>Одноэлементные Комплексные</i>
По участию в производственном процессе	<i>Производственные Внепроизводственные (коммерческие)</i>
По целесообразности расходования	<i>Производительные Непроизводительные</i>
По возможности охвата планом (нормированием)	<i>Планируемые Непланируемые</i>
По периодичности возникновения	<i>Текущие Единовременные</i>

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства. В любом производстве они составляют важнейшую часть затрат, достигая в отдельных отраслях 90% всей себестоимости.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им.

Важнейшую роль в организации учета себестоимости занимает подразделение затрат на прямые и косвенные. Прямыми называют затраты, которые можно прямо отнести на соответствующий вид производимой продукции, выполняемой работы или оказываемой услуги. К ним относят чаще всего расходы на сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, оплату труда производственных рабочих (т.е. прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда).

К косвенным относят затраты, связанные с одновременным производством нескольких видов продукции, выполнением одновременно нескольких видов работ. Они могут быть распределены между ними только на основе специальных расчетов. Косвенное распределение затрат приводит к неточностям в определении себестоимости отдельных видов продукции, поэтому при



организации учета должно уделяться внимание увеличению удельного веса прямых затрат.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация затрат по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Характерным примером статьи комплексных затрат являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все экономические элементы.

В производственные включают все затраты, связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость (приложение 2). Коммерческие (внепроизводственные) затраты связаны с реализацией продукции потребителям. Сюда включают транспортные расходы, не возмещаемые покупателями, и сбытовые расходы. Производственные и коммерческие затраты формируют полную себестоимость продукции (приложение 3).

По целесообразности расходования выделяют производительные расходы, к которым относятся оправданные, или целесообразные для данного производства, затраты. Соответственно, к непроизводительным относят расходы, которые образуются по причинам, свидетельствующим о недостатках в технологии и организации производства (брак продукции, потери от простоев, оплата сверхурочных работ и др.). В случае идеальной технологии организации производства и труда все расходы должны быть только производительными.

Следующая классификация связана с подразделением затрат по возможности охвата планом (нормированием). Планируемыми являются производительные расходы для соответствующих условий производства. Они в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции. В некоторых производствах (литейном, стекольном) к планируемым относят и потери от брака в пределах установленных норм. В непланируемые включают затраты, которые по действующему положению отражаются только в фактической себестоимости

товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете (помимо непроизводительных к ним относят затраты на гарантийное обслуживание продукции, ряд выплат работникам).

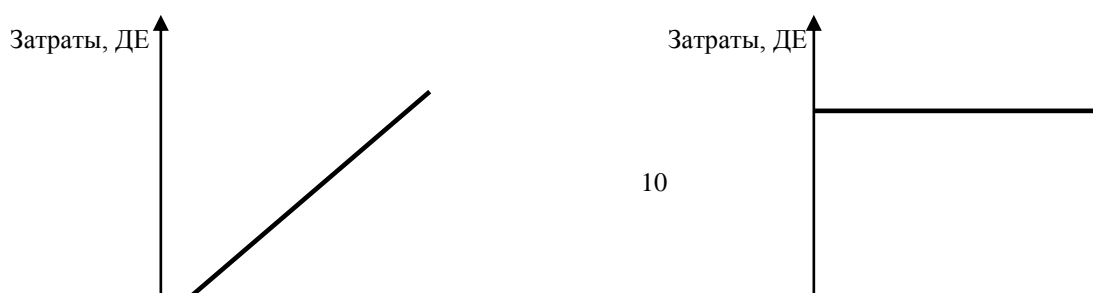
К текущим относятся затраты, связанные с производством и реализацией продукции данного периода. Это обычно основная часть затрат на производство. Единовременными являются расходы, связанные с подготовкой производства (освоение новой продукции, ее существенная модернизация), резервирование затрат на оплату отпусков и выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет и др.

Переменные затраты в сумме изменяются в прямой пропорции по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности), но рассчитанные на единицу продукции являются постоянными. Примеры таких затрат – затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих. Так, чем больше произведено на швейной фабрике костюмов, тем больше количество затраченных материалов и заработная плата швей-мотористок, а расход материалов на один костюм, тарифные ставки и нормы затрат времени на данный момент – величины постоянные.

Постоянные затраты в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности, относительно постоянны, но рассчитанные на единицу, зависят от изменения уровня производства. Если швейная фабрика для реализации своей продукции арендует небольшой магазин, то ежемесячная арендная плата за него – величина постоянная, а сумма арендной платы, приходящейся на один проданный костюм, есть величина переменная, которая будет тем меньше, чем больше продано костюмов.

Изменения постоянных и переменных затрат в зависимости от изменения объема производства представлены на рис.1-4. [28, С.34]

### Переменные затраты



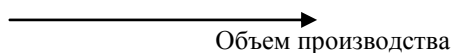


Рис.1. Суммарные переменные затраты

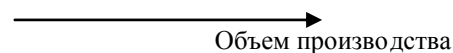


Рис.2. Переменные затраты на единицу продукции

### Постоянные затраты

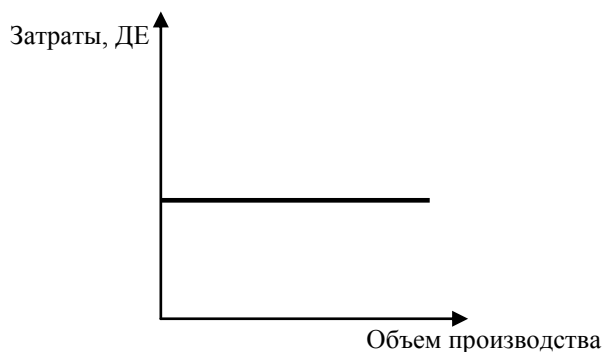


Рис.3. Суммарные постоянные затраты

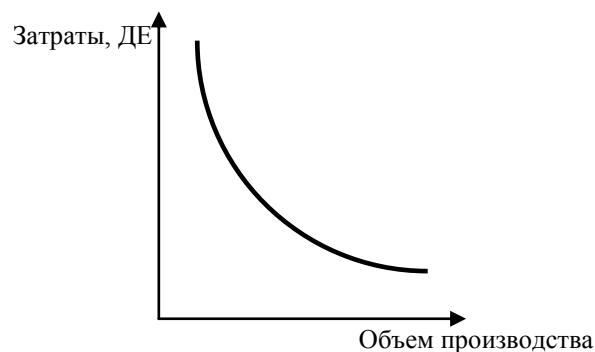


Рис.4. Постоянные затраты на единицу продукции

Следует отметить, что деление на переменные и постоянные расходы в определенной мере условно, так как в чистом виде они не проявляются: переменные расходы на единицу продукции меняются под влиянием организационно-технических мероприятий, величина постоянных расходов – при существенном изменении объема производства. Поэтому более правильно их называть условно-переменными и условно-постоянными затратами.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные.

Полупеременные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородных и международных телефонных разговоров.

По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи расходов (статьи калькуляции).

В целях планирования и контроля за соответствующими качественными показателями деятельности организации (определение объема использования организацией материальных, трудовых и денежных ресурсов в целом за отчетный период безотносительно их назначения и направления) фактические расходы группируются в соответствии с их экономическим содержанием по экономическим элементам. Учет затрат по экономическим элементам может осуществляться организацией на отдельных синтетических счетах (в самостоятельной системе счетов) или вне системы счетов бухгалтерского учета. [3, п.6 подп.1]

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Например, стоимость покупной электроэнергии нельзя разложить на такие составляющие, как затраты живого и овеществленного труда. А вот затраты на выработку собственной электроэнергии слагаются из затрат топлива, оплаты труда, амортизации оборудования и других расходов.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (в редакции приказа МФ РФ №27н от 30.03.2001г.) при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Материальные затраты коммерческих предприятий подразделяются на [6, С.250]:

- расходы на приобретение сырья, материалов, тары, упаковки, спецодежды;

- расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, проведение контроля качества продукции, на другие производственные, коммерческие и хозяйственные цели;
- затраты на инструменты, приспособления, инвентарь, оборудование и другое имущество, не относящееся к разряду амортизируемых активов;
- расходы на приобретение топлива, воды и всех необходимых видов энергии, используемых для осуществления процесса изготовления продукции;
- затраты на приобретение услуг производственного и коммерческого характера, выполненных другими организациями;
- потери и недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, а также технологические потери при транспортировке и производстве продукции.

Суммы материальных расходов текущего периода (месяца) уменьшаются на сумму остатков, переданных в производство, но не использованных до конца периода и возвратных отходов.

В элементе «Затраты на оплату труда» учитываются затраты на оплату труда работников организации, физических лиц, связанных с их участием в производстве продукции и ее продаже, в управлении, с выполнением других работ и служебных обязанностей, а также другие выплаты работникам, предусмотренные действующим законодательством и коллективными договорами, локальными нормативными актами организации и обусловленные выполнением работниками своих обязанностей.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» учитываются суммы налога (обязательных отчислений по установленным законодательством РФ нормам) в связи с обязательным социальным страхованием работников, их пенсионным обеспечением и медицинским страхованием. В указанном элементе учитываются взносы организаций по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ, а также

соответствующие отчисления по добровольным видам страхования, пенсионного обеспечения.

В элементе «Амортизация» учитываются суммы погашения стоимости амортизируемых в установленном порядке объектов имущества, используемого или предназначенного для использования в процессе производства и продажи продукции, а также для обслуживания этих процессов, управления ими и управления организацией в целом.

В прочих затратах учитываются иные затраты на производство и продажу продукции, управление, не перечисленные в предыдущих элементах, например, суммы налогов, сборов, комиссионных сборов, расходы по подбору персонала организации, платежи за арендуемое и лизинговое имущество, аудиторские услуги, потери от брака, канцелярские расходы и т.д.

Указанная группировка расходов используется организацией для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период в целях, например, анализа работы организации в области управления ресурсами.

## **1.2. Основы финансового и управленческого учета затрат**

Комплексный подход к управлению означает не только системный бухгалтерский учет оперативно выявленных отклонений по затратам и связанных с ними объемов выпуска, но и возможность анализа возникающих отклонений в разрезе различных объектов учета.

Чтобы как можно полнее выявить издержки производства и определить себестоимость отдельных видов продукции с учетом особенностей организации и технологии производства, необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования.

Под объектами учета затрат принято понимать места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи производства, участки и другие структурные подразделения, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции. Это позволяет определять результаты

внутрипроизводственной хозяйственной деятельности отдельных подразделений предприятия.

Под объектами калькулирования понимают выпускаемые отдельные виды продукции или их однородные группы.

Учитывая специфику технологического процесса конкретного предприятия, целесообразно нормировать затраты, связанные как с производством, так и с реализацией продукции. При этом в расчет необходимо брать не только производственную себестоимость, но и все прочие факторы, влияющие на доходность, например, объемы продаж, коммерческие и административные расходы. Результатом должна стать стандартная (нормативная) себестоимость, т.е. проектные затраты на единицу продукции или единицу исполненной функции при избрании их в качестве объекта нормирования для центра затрат.

Стандартная себестоимость не только является отправной точкой для последующего выявления и анализа отклонений, то также помогает построить бюджет, оценить его выполнение, подсчитать фактическую себестоимость продукции. Она будет рассчитываться как сумма стандартной себестоимости и возникших отклонений. Результат расчета должен отражаться на счетах управленческой бухгалтерии. Учет затрат в условиях применения нормативного метода должен не только сопровождаться системной документацией затрат, но и системной детализацией отклонений в разрезе тех же объектов. Именно этим обстоятельством обусловлена необходимость разработки системы бухгалтерских записей, обеспечивающих подачу информации по уровням контроля и взаимосвязь этой информации с системой финансового учета.

С 1 января 2002 года в РФ введен в действие новый План счетов бухгалтерского учета для организаций.

Появилась возможность организовать обособленную систему счетов для ведения управленческого учета в рамках единого плана счетов, так как в результате введения новой группы свободных счетов существенно изменился III раздел Плана счетов «Затраты на производство».

Таким образом возникает возможность параллельно использовать две группы счетов производственного учета:

Первая группа

счета 20-29 – для группировки расходов по статьям в разрезе центров затрат, мест возникновения затрат, носителей затрат;

Вторая группа

счета 30-36 – для группировки расходов по элементам затрат.

Первая группа затрат определяет ведение управленческого учета, вторая – финансового. Взаимосвязь между ними может осуществляться с помощью специальных отражающих счетов-экранов, например, счета 37 «Отражение общих затрат» или счета 27 «Распределение общих затрат».

Организация самостоятельно устанавливает порядок ведения производственного учета на счетах финансовой и управленческой бухгалтерии. Отсутствие регламента со стороны государства дает свободу выбора в определении механизма отражения данных операций.

В современных условиях наиболее эффективным подходом к определению такого механизма является подход к формированию в учете производственных затрат, основанный на выделении счетов 20-29 в самостоятельную **локальную** систему управленческого учета. Возможность такого выделения обеспечивается использованием счета 27 «Распределение общих затрат». Схема бухгалтерских записей по этому варианту представлена в таблице 2. [6, С.53]

Таблица 2

**Использование бухгалтерских синтетических счетов для учета затрат в системе финансового и управленческого учета**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<b>ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ</b>			
1.	Отражены материальные затраты	30 «Материальные затраты»	10 «Материалы» 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и т.д. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2.	Начислена заработная	31 «Затраты на	70 «Расчеты с персоналом по оплате



	плата	оплату труда»	труда»
3.	Начислены отчисления по социальному страхованию	32 «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию»
4.	Начислен износ по основным средствам Начислен износ по нематериальным активам	33 «Амортизация»	02 «Амортизация основных средств» 04 «Нематериальные активы» или 05 «Амортизация нематериальных активов»
5.	Отражены прочие расходы	34 «Прочие затраты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»
6.	Списываются элементы затрат по окончании периода	37 «Отражение общих затрат»	30 «Материальные затраты» 31 «Затраты на оплату труда» 32 «Отчисления на социальные нужды» 33 «Амортизация» 34 «Прочие затраты»
7.	Выпущена готовая продукция	43 «Готовая продукция»	37 «Отражение общих затрат»
8.	Отражена отгрузка готовой продукции	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи»

Продолжение таблицы 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
<b>УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ</b> <b>по объектам учета (носителям затрат, центрам затрат, центрам ответственности)</b>			
1.	Распределение затрат по объектам учета по нормативной стоимости	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»	27 «Распределение общих затрат»
2.	Закрытие информации об объектах учета по фактической стоимости	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы»
3.	Списаны отклонения в части перерасхода	27 «Распределение общих затрат»	20 «Основное производство»

	(экономии) фактических затрат над нормативными в разрезе объектов учета		
--	--	--	--

В течение периода все расходы в *финансовом учете* формируются на счетах 30-36 в разрезе элементов. По окончании периода они закрываются по кредиту в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

В течение месяца для *целей управления и контроля за уровнем затрат* формируется информация в разрезе объектов учета (центров затрат, центров ответственности, носителей затрат) по дебету счетов 20-29 в корреспонденции со счетом 27 «Распределение общих затрат». Суммы, отражаемые на счетах производственного учета, должны быть равны затратам, учтенным на счетах 30-36 финансовой бухгалтерии. По окончании месяца формируется *управленческая отчетность о производственных затратах*, и отпадает необходимость в дальнейшем использовании и хранении аналитической информации о затратах, что сопровождается бухгалтерской записью по дебету счета 27 в корреспонденции со счетами 20,23,25,26.

При использовании данного метода отпадает необходимость использования информации о затратах по нормативной стоимости в финансовом учете.

Таким образом, система управленческого учета, основанная на современном толковании нормативного метода, предопределяет необходимость локализации сформированных по различным классификационным признакам аналитических счетов учета затрат и доходов при условии их системной взаимосвязи с основными счетами финансовой бухгалтерии. Соблюдение этих требований дает возможность существенно повысить оперативность и полезность бухгалтерских данных для целей управления, что, в свою очередь, способно коренным образом изменить подходы к управлению организацией.

### 1.3. Особенности планирования затрат на предприятии

В сущности планирование затрат является одним из основных методов управления как непосредственно производством, так и общеэкономической деятельностью предприятия. Поэтому оно может быть рассмотрено как определенный механизм, который в общем случае может быть определен как система средств, методов и форм воздействия на экономические интересы работников с целью ориентации их деятельности на повышение эффективности производства.

Вопросы планирования затрат на производство и реализацию продукции (товаров, услуг) являются непростыми задачами как стратегического, так и оперативного экономического анализа. Необходимость предъявления повышенных требований к организации учета затрат на производство и реализацию продукции обусловлена тем, что от правильности и своевременности определения фактической себестоимости продукции, выпускаемой предприятием, непосредственно зависит своевременность и эффективность управленческих решений, правильность определения приоритетов дальнейшего развития производства.

Выделим следующие принципы принятия оперативных решений, направленные на снижение затрат [27]:

- ✓ затраты должны быть четко классифицированы;
- ✓ необратимые затраты не должны учитываться;
- ✓ затраты будущих периодов должны планироваться с максимальной достоверностью;
- ✓ цена реализации должна определяться спросом и при его изменении корректироваться;
- ✓ объем реализации (выручка) должен рассчитываться с учетом влияния инфляции;
- ✓ при выборе ассортимента предпочтение отдается позициям, имеющим максимальную маржинальность;
- ✓ осуществляется контроль предельных (маржинальных) затрат, с тем чтобы их величина не превышала предельную (маржинальную) прибыль от реализации.

В принципе не существует такого понятия как идеальная или универсальная система планирования затрат, безоговорочно подходящая всем без исключения предприятиям. Каждая компания в своем роде уникальна. Было бы серьезной ошибкой полагать, что любая функционирующая система, как бы отточена и эффективна она не была, может быть элементарно скопирована и без каких-либо изменений применена на другом предприятии.

Одной из основных задач менеджеров является постоянный контроль величин отношения «затраты – выпуск – прибыль», и особенно отношения «предельные затраты – предельная прибыль». И разумеется, система должна иметь адекватное техническое и информационное обеспечение, как для претворения планов в жизнь, так и для контроля над процессом и оценки достигнутых результатов.

Важнейшими элементами планирования затрат являются: выбор цели и способа классификации затрат; организация системы их нормирования и учета; выбор системы обратной связи для немедленного реагирования на отклонения от норм. Контроль безубыточности включает в себя несколько аспектов: контроль производственных расходов, контроль плана реализации, контроль поступления доходов, контроль выполнения плана безубыточности. Ясно, что контроль расходов и контроль плана реализации и поступления доходов реализуют все составляющие концепции безубыточности. Комплексный контроль безубыточности заключается в непрерывном контроле получаемых доходов и текущих затрат, определении того, в каком положении относительно точки безубыточности находится предприятие.

Исходной информацией для оперативного планирования сферы производства являются продуктовая программа, программа сбыта, а также стратегические планы. Оперативное планирование сферы производства включает планирование [25]:

- производственной программы - определяют виды продукции и объемы их производства на плановый период;
- производственных мероприятий - планируется производственный процесс и потребность в материальных ресурсах (сырье, полуфабрикаты, основные и

вспомогательные материалы, энергия);

➤ имущества производственных подразделений.

Производственный процесс — это последовательность действий по обработке материалов, а также связанных процессов транспортировки и складирования. При планировании производственного процесса стараются максимизировать загрузку мощностей и минимизировать время выполнения заказов. Одновременно рассчитываются издержки на оплату труда, прямое потребление энергии, прямые издержки по содержанию и ремонту оборудования, что позволяет распределить их, подобно амортизации и издержкам финансирования по видам продуктов. Потребность в материальных ресурсах вытекает из производственной программы и производственного процесса и используется для планирования материальных издержек.

Планирование издержек в сфере производства охватывает прямые производственные издержки (основные материалы, зарплата производственных рабочих) и накладные производственные издержки, которые могут быть переменными или постоянными.

Планирование прямых издержек материалов исходит из спецификаций продуктов и технических параметров производства. Плановый расход материала получают умножением расхода материала на единицу продукта на объем производства, а к этому прибавляют потери брака. Полученную сумму умножают на плановую цену материалов. Прямые издержки материалов планируются не по местам возникновения затрат, а только по продуктовой программе (для оценки эффективности использования материалов можно планировать и по местам возникновения затрат).

Прямые издержки оплаты труда — это вознаграждение за труд, непосредственно влияющий на создание продукта (часть зарплаты, которую можно прямо отнести на продукт). Совокупные прямые издержки оплаты труда планируются по местам их возникновения на основе общего количества технологических операций и затрат рабочего времени за период, которые умножаются на ставку сдельной (повременной) оплаты труда на технологическую операцию или единицу продукта. Дополнительные издержки

оплаты труда (социальное страхование оплата отпусков и др.) входят в состав накладных издержек.

Планирование накладных издержек охватывает все виды издержек, которые распределяются среди партий разных продуктов. Накладные издержки планируются по видам и местам возникновения затрат (подразделениям) и далее используются при планировании сводных издержек предприятия, а также в расчете ставок распределения накладных расходов по продуктам при планировании продуктовой программы. Ставки распределения накладных издержек рассчитываются на год, но при существенных изменениях в производственном процессе могут корректироваться.

Планирование накладных издержек можно осуществлять методом многоступенчатого или одноступенчатого планирования. При многоступенчатом планировании для различных уровней загрузки мощностей (например, от 70 до 130 % с интервалом в 10%) определяют плановые накладные издержки. Отсутствующие промежуточные значения рассчитываются методом линейной интерполяции. Метод точен, но трудоемок.

При одноступенчатом планировании точно определяют предельно допустимые накладные издержки, соответствующие плановому уровню загрузки (100%). Далее рассчитывают предельно допустимые величины накладных издержек для других уровней загрузки, выделив по каждому виду накладных издержек постоянную и пропорциональную часть (выделение постоянной и пропорциональной части, осуществляют с помощью коэффициента вариации, найденного для планового уровня загрузки). Метод не трудоемок, но и неточен, поэтому на практике не применяется.

### **Плановая калькуляция себестоимости**

Калькуляция себестоимости единицы продукции связана с планированием продуктовой программы и осуществляется на базе полных (прямых и накладных) или неполных издержек (прямых или прямых и переменных накладных). При ступенчатом расчете сумм покрытия может использоваться комбинированный расчет по полным и неполным издержкам. Калькуляция может осуществляться прямым методом (деление совокупных затрат на объем

выпуска) или косвенным постатейным методом (распределение издержек между продуктами пропорционально какому-нибудь показателю).

Если на предприятиях с сортовым производством (пивоварение, прокат стали, лесопиление, изготовление кирпича) продукты имеют между собой жесткие соотношения издержек, то можно использовать эквивалентное калькулирование: объемы производства продуктов разного сорта приводятся к объему базового сорта, а далее издержки исчисляются прямым методом

На многопродуктовых предприятиях с серийным (сортным) производством обычно используется постатейное калькулирование. Прямые издержки относят на продукты прямо, а накладные распределяют по соответствующим ставкам. При суммарной постатейной калькуляции все накладные издержки относятся на продукты по одной ставке, установленной в процентах к совокупным прямым издержкам или к их отдельному виду. При дифференцированной постатейной калькуляции используют несколько ставок распределения накладных издержек.

Обычно накладные материальные издержки начисляют в процентах к прямым затратам материалов, накладные издержки изготовления — в процентах к прямым затратам на оплату труда, накладные административные и сбытовые издержки — в процентах к производственным издержкам.

Недостатком постатейной калькуляции является низкая точность результатов, потому что связи между видами накладных издержек и показателями распределения не всегда пропорциональны (накладные издержки изготовления и прямая зарплата не пропорциональны, так же как административно-сбытовые и производственные издержки). Этот недостаток устраним, если как можно большая часть накладных издержек относится на продукты по принципу причинности, а для оставшейся части определяются общие ставки распределения, и отнесение на продукты происходит на их основе. Для этого нужно по местам возникновения затрат определить базовые величины, вызывающие накладные издержки, и взять их за основу для распределения.

#### **1.4. Использование зарубежного опыта в учете и анализе затрат на**



## производство и реализацию продукции

Развитие отечественного производственного учета и анализа, приближение его к международным стандартам предлагает изучение и анализ опыта организации калькулирования и анализа затрат в странах с развитой рыночной экономикой.

Наиболее интересны для рассмотрения следующие системы:

1. Абсорпшен-костинг (Absorption costing);
2. Система ABC (Activity-based Costing);
3. Директ-костинг (Direct-costing System).

### Абсорпшен-костинг (absorption costing)

Система абсорпшен-костинг предназначена для исчисления полных затрат. Она предполагает распределение всех затрат между реализованной продукцией и остатками продукции. При этом расходы подразделяются в зависимости от их функциональной роли на производственные, реализованные и административные.

Расчет финансового результата при этом методе выглядит следующим образом:

	Выручка
–	Производственные затраты на реализованную продукцию*
	<i>Валовая прибыль или валовая маржа</i>
–	Коммерческие и административные расходы
	<i>Чистая прибыль</i>

\* в т. ч. постоянные производственные расходы

Метод абсорпшен-костинг имеет несколько вариантов, сравнительная характеристика которых представлена в таблице 3.

Таблица 3

### Сравнение вариантов абсорпшен-костинга (absorption costing) [24]

Статьи затрат	Фактический абсорпшен-костинг (actual absorption costing)	Нормальный абсорпшен-костинг (normal absorption costing)	Стандарт абсорпшен-костинг (standard absorption costing)
<i>Основные материалы</i>	Фактическое потребление × фактическая цена	Фактическое потребление × фактическая цена	Расходы по норме × фактический выпуск ×



			нормативная цена
<i>Заработная плата</i>	Фактически затрачено × фактическая расценка	Фактически затрачено × фактическая расценка	Расход по норме × фактический выпуск × нормальная расценка
<i>Переменные ОПР</i>	Фактическое потребление × фактический коэффициент ОПР	Фактическое потребление × плановый коэффициент ОПР	Расход по норме × фактический выпуск × плановый коэффициент ОПР
<i>Постоянные ОПР</i>	Фактическое потребление × фактический коэффициент ОПР	Фактическое потребление × плановый коэффициент ОПР	Расход по норме × фактический выпуск × плановый коэффициент ОПР

При варианте стандарт абсорпшен-костинг основное производство включает затраты, которые должны быть отнесены на продукт, а не те, которые на самом деле имели место.

При нормальном калькулировании коэффициент распределения ОПР умножается на фактический объем. При стандарт-костинг бюджетный коэффициент ОПР умножается на норматив, рассчитанный как произведение фактического объема на норму, например, трудовых затрат. При нормальном калькулировании собираются данные только о фактических затратах труда. При стандарт-костинг генерируются как фактические, так и нормативные данные.

Стандарт-костинг схож с отечественной системой нормативного учета и позволяет учитывать затраты с выделением отношений от норм с указанием их причин возникновения.

### Система ABC (Activity-Based Costing)

В общей системе управления затратами важное место занимает система учета затрат, основанная на деятельности, или калькулировании на основе деятельности.

Суть данного подхода такова:

Эффективным направлением снижения издержек является управление ресурсопотребляющей деятельностью с помощью ее побудителей (причин). Управление издержками должно обеспечить реальное сокращение затрат путем сокращения деятельности, не создающей добавленную стоимость, и совершенствование деятельности, ее создающей, то есть повышающей ценность изделия.

Методологию системы ABC можно определить следующим образом:

- определение основных видов деятельности предприятия: основные (фондоемкие, трудоемкие) и вспомогательные (заказы материалов, их получение, переработка, административные расходы и др.);
- определение факторов себестоимости по конкретным видам деятельности (например, если плановые затраты на производство собираются по сериям составляющих элементов какой-либо установки, то основным фактором оказывающим влияние, будет количество этих серий);
- создание центров ответственности по каждому виду деятельности;
- перенесение затрат с видов деятельности на создание продуктов. В качестве базы распределения принимаются спрос на продукцию. Как измеритель процесса здесь выступают факторы себестоимости, оказывающие влияние по конкретному виду деятельности.

Метод калькуляции себестоимости по операциям обычно анализируется по таким параметрам, как: оценка запасов, принятие решения, контроль.

Основной особенностью системы ABC является выделение затрат, относимых на производство единицы продукции, партии изделий, общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы.

Данный метод имеет ряд достоинств:

- 1) он позволяет подробно анализировать накладные расходы, что имеет большое значение для управления;
- 2) дает возможность более точно определить затраты на неиспользуемые мощности для периодического их списания на счет прибылей и убытков; стоимость единицы продукции, оцененная с помощью данного метода, является наилучшей финансовой оценкой потребленных ресурсов, так как учитывает сложные альтернативные способы определения связей между продукцией и использованием ресурсов.
- 3) позволяет косвенным образом оценить уровень производительности труда — отклонение от количества потребленных ресурсов, а следовательно, от выпуска или сравнения фактического уровня распределения затрат с тем объемом, который мог бы быть возможным при реальном обеспечении ресурсами.

- 4) не только доставляет новую информацию о затратах, но и генерируют ряд показателей нефинансового характера, в основном измерителей объема производства и определение производственных мощностей предприятия.
- 5) затраты по отдельным операциям и количество объектов распределения затрат представляют индивидуальные измерители производительности; в совокупности они могут дать коэффициенты распределения затрат, которые могут служить в качестве измерителей производительности каждого вида деятельности, контроля со стороны руководящего персонала.

Внедрение системы ABC в отечественную практику экономического анализа работы обеспечило бы достоверное исчисление себестоимости конкретных изделий, что значительно повысило бы объективность оценки рентабельности продукции.

#### Система «директ-костинг»

В зарубежной теории и практике учета и анализа в настоящее время самой точной считается калькуляция, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, а не калькуляция, которая после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия.

Поэтому в целях совершенствования методики принятия управленческих решений был разработан учет переменных затрат (директ-костинг).

При системе директ-костинг определяется ограниченная себестоимость, включающая в себя только сумму переменных затрат. Для оценки и анализа эффективности деятельности предприятия этот показатель сравнивается с выручкой за период и определяется маргинальная прибыль за отчетный период (брутто прибыль, сумма покрытия). Нетто-прибыль предприятия представляет собой разницу между полученной величиной и суммой постоянных затрат, которые не распределяются между изделиями, а списываются общей суммой на финансовые результаты отчетного периода (одноступенчатый учет сумм покрытия).

	Выручка от реализации
–	переменные производственные затраты*
–	переменные управленческие и сбытовые затраты*
	<i>Маржинальная прибыль по носителям затрат</i>
–	постоянные затраты
	<i>Нетто-результат за отчетный период (прибыль)</i>

\* Распределены по носителям затрат

Блок постоянных расходов может подразделяться на ряд сегментов:

- место возникновения затрат;
- общее количество произведенной продукции конкретного вида;
- группа изделий;
- центр ответственности;
- предприятие в целом.

Важным достоинством системы директ-костинг является возможность детального и качественного анализа зависимости между объемом производства, себестоимостью, маржинальным доходом и прибылью.

В условиях рыночной экономики директ-костинг дает информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга — продажи товаров по заведомо заниженным ценам, что связано с установлением нижнего предела цены. Этот прием применяется в периоды временного сокращения спроса на продукцию для завоевания рынков сбыта.

Таким образом, благодаря директ-костингу расширяются аналитические возможности учета, причем наблюдается процесс тесной интеграции учета и анализа.

Несмотря на все преимущества, которые дает описываемая система «создателям» и пользователям информации, организация производственного учета и анализа по системе «директ-костинг» связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей, присущих этой системе, в частности:

- возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много;

– «директ-костинг» не дает ответа на вопросы, какова полная себестоимость продукта, поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции.

Эти проблемы требуют дополнительного решения, что, в принципе, приводит к усложнению и удорожанию учетных и аналитических процедур.

Таким образом, данная система позволяет анализировать затраты и результаты деятельности, дает возможность управлять величиной прибыли, которая является важнейшим показателем деятельности предприятий в условиях рыночной экономики, требует обдуманного и взвешенного подхода к использованию.

## **ГЛАВА 2. МЕТОДИКА УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

### **2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Вларан» и особенности калькулирования себестоимости продукции**

Производственное объединение ООО «Вларан» - предприятие легкой промышленности, работает на рынке швейных изделий более 10 лет и является крупным и конкурентоспособным предприятием по производству женской и мужской одежды. Швейные изделия, выпускаемые предприятием, подразделяются на верхнюю одежду и прочие изделия (платки, перчатки, шапки, сумки и т.п.).

Организационная структура ООО «Вларан» приведена в приложении 4.

В пределах московского региона (г.Москвы и Московской области) сбытовая сеть предприятия разделена между несколькими крупными и множеством мелких покупателей. Швейная отрасль имеет высокую степень конкуренции олигополистического типа, мелким и средним предприятиям необходимо повышать конкурентоспособность. Поэтому ООО «Вларан» нуждается в грамотной экономической и финансовой политике,

совершенствовании хозяйственной деятельности, в частности, системы учета затрат и бюджетирования как основной составляющей гармоничного и поступательного развития предприятия и приращения прибыли.

Структура затрат предприятия ООО «Вларан» отличается следующими особенностями:

- высокой, но снижающейся долей материальных затрат;
- возрастающей долей затрат на оплату труда;
- амортизация имеет небольшое, но возрастающее значение;
- прочие затраты постепенно снижаются.

В качестве основных производственных ресурсов предприятие использует:

- материалы (ткани, нитки, фурнитура),
- рабочую силу,
- швейное оборудование,
- производственные помещения.

Предприятие сильно зависит от поставщиков материальных и трудовых ресурсов, а от поставщиков оборудования и долгосрочного капитала зависимость гораздо слабее. Высокие цены и низкое качество отечественной ткани и фурнитуры заставили предприятие перейти на импортные материалы и работать на давальческом сырье, доля которого составляет 25-27% общего выпуска продукции.

Особенности учета ООО «Вларан», содержащиеся в его учетной политике, выражаются в следующем:

1. Производственные запасы отражаются по фактической стоимости приобретения. Списание материалов происходит по средним ценам. Отклонения в стоимости материалов определяются расчетным путем и в процентном отношении списываются на себестоимость продукции. Готовая продукция оценивается по фактической себестоимости, товары учитываются по покупной стоимости. Незавершенное производство оценивается по фактически произведенным затратам. Объем издержек обращения исчисляется на остаток товаров по среднему проценту.

Накладные расходы распределяются между объектами учета (основное, вспомогательное производство, магазины) пропорционально зарплате. Начисление зарплаты производится на момент ее выплаты. Создается резерв на выплату отпусков в размере 10% ФОТ.

2. Для налогообложения прибыли выручка исчисляется по оплате, а для бухучета — по отгрузке.

3. Чистая прибыль по итогам года распределяется решением совета директоров и общего собрания вкладчиков. Образуются фонды накопления, потребления, резервный фонд (25% уставного капитала), специальный фонд, фонд риска.

4. Столовая и магазины выделяются на отдельный баланс с разделением учета.

Калькуляции себестоимости предшествуют учет и группировка затрат (табл. 4). Калькуляция себестоимости швейного производства проходит последовательно по статьям затрат, начиная с ткани верха и заканчивая распределением цеховых и общезаводских расходов.

Таблица 4

## Статьи затрат предприятия ООО «Вларан»

Наименование	Связь с выпуском	Метод отнесения	Элемент затрат
<i>Основные расходы (технология производства)</i>			
Ткань верха и подклада (включая отходы раскроя)	переменные	прямые	материальные
Ткань приклада, вата и марля	переменные	прямые	материальные
Фурнитура (нитки, пуговицы, крючки, кнопки)	переменные	прямые	материальные
Материалы отделки	переменные	прямые	материальные
Потери от брака (исправление, уценка неисправимого брака)			
Скидки на пониженную сортность ткани (минус)	переменные	прямые	материальные
Уценка маломерных остатков ткани (минус)	переменные	наклад	материальные
Отходы кроя по ценам возможной реализации (минус)	переменные	наклад	материальные
Транспортно-заготовительные расходы	переменные	прямые	материальные
Основная зарплата производственных рабочих (без исправления брака)	переменные	наклад	материальные
	переменные	прямые	оплата труда
<i>Цеховые расходы (обслуживание, управление цехов)</i>			
Содержание и текущий ремонт зданий и инвентаря	постоянные	наклад	материальные
Содержание и текущий ремонт оборудования	постоянные	наклад	материальные
Амортизация зданий и инвентаря цеха	постоянные	наклад	амортизация
Амортизация оборудования цеха	постоянные	наклад	амортизация
Эксплуатация оборудования цеха	постоянные	наклад	материальные
Отопление, освещение цеха	постоянные	наклад	материальные
Охрана труда и техника безопасности	постоянные	наклад	материальные
Электроэнергия технологическая	постоянные	наклад	материальные
Хознужды цеховые	постоянные	наклад	материальные
Вспом. материалы для технологических нужд	постоянные	наклад	материальные



Оплата простоев, исправление брака, недостатки	постоянные	наклад	прочие
Основная зарплата управления цеха	постоянные	наклад	оплата труда
Дополнительная зарплата управления цеха	постоянные	наклад	оплата труда
Соцстрах управления цеха	постоянные	наклад	соц.отчисл
Дополнительная зарплата производственных рабочих	переменные	прямые	оплата труда
Соцстрах производственных рабочих	переменные	прямые	соц.отчисл
<i>Общезаводские расходы (управление и прочие)</i>			
Основная зарплата адм-управленческого персонала	постоянные	наклад	оплата труда
Доп. зарплата адм-управленческого персонала	постоянные	наклад	оплата труда
Соцстрах адм-управленческого персонала	постоянные	наклад	соц.отчисл
Содержание и текущий ремонт зданий, оборудования	постоянные	наклад	материальные
Амортизация зданий, оборудования фабрики	постоянные	наклад	амортизация
Хознужды фабричные	постоянные	наклад	материальные
Командировки	постоянные	наклад	прочие
Вневедомственная охрана	постоянные	наклад	прочие
Подписка, почта, телефон	постоянные	наклад	прочие
Подготовка кадров	постоянные	наклад	прочие
Представительские расходы	постоянные	наклад	прочие
Проценты банку	постоянные	наклад	прочие
Налоги на себестоимость	переменные	наклад	прочие
НИОКР, экспериментальный цех	постоянные	наклад	прочие
Штрафы, пени, неустойки	постоянные	наклад	прочие
Проездные билеты	постоянные	наклад	прочие
Недостачи и порчи	постоянные	наклад	прочие
Прочие (таможня, банк, мусор, вода, сигнализация)	постоянные	наклад	прочие

**Калькуляция себестоимости в основном производстве.** Основными переделами пошива одежды являются:

- ❖ подготовка ткани;
- ❖ раскрой;
- ❖ пошив.

Подготовка ткани предусматривает поступление ткани со склада, сортировку, промер и комплектовку настилов для закройного цеха (подбор кусков по ширине и длине). Раскрой включает обмеловку, изготовление настила и его проверку, промер и передачу на склад остатков ткани, раскрой настила, проверку и маркировку кроя, группировку пачек в комплекты кроя и сдачу комплектов кроя в кладовую кроя. Швейное производство имеет высокую материалоемкость (50-60% себестоимости), поэтому наиболее значимый источник снижения себестоимости — сокращение межлекальных выпадов, составляющих 8-10% ткани раскроя.

Несоблюдение комплектности кроя усложняет транспортировку и увеличивает незавершенное производство. При раскрое устанавливается ростовка — соотношение вырабатываемых изделий по размерам и длине (росту). Нарушение ростовки ведет к затовариванию готовой продукцией. При раскрое



образуются отходы — ткань от промеров и выпадов. Поскольку крой, остатки тканей и отходы сдаются на склад, раскройный цех не имеет незавершенного производства. Если же незавершенное производство возникает, то цех дублирует функции склада и ослабляется контроль оборотных средств. При раскрое используются материалы вспомогательного назначения — мел, нитки, шпагат, краска. Затраты раскроя в части оплаты труда невелики, поэтому их не отделяют от оплаты труда пошивочного цеха.

Пошив включает проверку кроя, выполнение операций пошива, технический контроль и маркировку изделий, сдачу изделий на склад. Пошив происходит непрерывно-поточным методом — операции пошива расчленяют, и каждый последующий рабочий получает от предыдущего изделие по конвейеру. Можно использовать многофасонные процессы (одновременный пошив нескольких фасонов однородных изделий) или съемные процессы (фасоны меняются по сменам). Съемный процесс увеличивает загрузку оборудования в два раза, но требует дополнительной площади для хранения межоперационного запаса обеих смен, что увеличивает оборотные средства. Фурнитура поступает со склада, где ее комплектно подбирают. Незавершенное производство на начало месяца состоит из незаконченных изделий в цехах пошива.

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) определяются по итоговым суммам за месяц. Эти итоги распределяются между готовой и незавершенной продукцией пропорционально стоимости материальных затрат.

Если учет материалов происходит по фактической стоимости приобретения, то ТЗР включаются в стоимость материалов и распределять их по видам изделий не нужно. Подобно ТЗР распределяются сортовые скидки, уценка маломерных остатков, стоимость оприходованных отходов.

В швейной промышленности преимущественно используется сдельная оплата труда (простая и премиальная), но там, где учет выработки невозможен, используется повременная оплата (фурнитурщицы, подносчики). Для контроля фонда оплаты труда (ФОТ) зарплата распределяется по категориям работников, а зарплата по каждой категории распределяется по видам и статьям (оплата по основным сдельным расценкам, по тарифным ставкам, доплаты по видам).

Премии и оплата труда повременщиков полностью относятся на себестоимость и распределяются по видам продукции пропорционально сдельной зарплате. Дополнительная зарплата и все отчисления относятся на себестоимость в составе цеховых расходов.

Потери по браку полностью включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым они произошли. Цеховые расходы полностью относятся на себестоимость и распределяются по видам продукции пропорционально производственной зарплате. Внепроизводственные расходы полностью идут на себестоимость и распределяются по видам продукции пропорционально производственной себестоимости. Себестоимость единицы продукции определяется делением совокупной себестоимости данного вида продукции на объем его выпуска.

Калькуляция себестоимости во вспомогательных производствах. Для вспомогательных производств используется простой метод калькулирования себестоимости (объем затрат / объем производства). Применяется также позаказный метод расчета себестоимости (заказы по цехам). Затраты по выполненным заказам полностью списываются на себестоимость, а незавершенные заказы остаются в незавершенном производстве.

На транспортном участке учтенные за месяц затраты распределяют пропорционально грузообороту в тонно-километрах. Разделяют группы работ:

- 1) завоз тканей на склад - относят к ТЗР на сырье и материалы,
- 2) внутренние перевозки - относят к цеховым и общефабричным расходам,
- 3) вывоз продукции - относят к коммерческим расходам.

## **2.2. Варианты калькуляций себестоимости продукции**

Себестоимость продукции – это совокупные затраты предприятия на изготовление и реализацию продукции в денежном выражении.

Величина себестоимости – один из показателей эффективности производства – определяет, во что обходится предприятию изготовление и сбыт продукции. Чем ниже себестоимость (при прочих равных показателях), тем

эффективнее производство. Снижение себестоимости позволяет предприятию уверенно чувствовать себя на конкурентном рынке.

Включение затрат в себестоимость готовой продукции, выпускаемой предприятием, регламентируется следующими документами:

- ✓ Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов» (ПБУ 10/99) в редакции от 30.03.2001г.;
- ✓ 25 главой Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона №57-ФЗ от 29.05.2002г.).

Существовавшее ранее Положение о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции (утвержденное постановлением Правительства РФ от 05.08.1992г. №552) утратило силу согласно постановлению Правительства РФ от 20.02.2002г. №121 в связи с требованиями Налогового кодекса.

В настоящее время Минфин РФ разработал проект Методических указаний по учету затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг. [3]

Обобщая указанные нормативные документы, можно утверждать, что базовой составляющей себестоимости продукции являются прямые затраты, а косвенные расходы могут включаться в себестоимость полностью или частично по выбору руководства предприятия. Этот выбор должен отражаться в учетной политике предприятия.

Статьей расходов или калькуляционной статьей принято называть определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции, так и всей продукции в целом. В основу такой группировки расходов положено отношение затрат к способу их включения в себестоимость отдельного вида продукции (прямо, непосредственно или косвенно, путем отнесения их пропорционально выбранной на предприятии базе).

Затраты группируются по статьям калькуляции в целях формирования необходимой информации для выявления фактических затрат на изготовление и продажу отдельных видов продукции, определения фактической себестоимости

выпуска готового продукта, единицы изделия, а также в целях планирования затрат.

В соответствии с этим рекомендуется следующая группировка статей затрат (для организаций, осуществляющих промышленное производство) [2, п.3 подп.б]:

- ❖ сырье и материалы;
- ❖ возвратные отходы (вычитаются);
- ❖ топливо и энергия на технологические цели;
- ❖ затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- ❖ отчисления на социальные нужды;
- ❖ расходы на подготовку и освоение производства;
- ❖ общепроизводственные расходы;
- ❖ общехозяйственные расходы;
- ❖ потери от брака;
- ❖ прочие производственные расходы;
- ❖ расходы на продажу.

Организации с учетом особенностей технологического процесса могут расширить перечень статей (например, могут выделяться в самостоятельные статьи «расходы на содержание и эксплуатацию оборудования», «покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты», «затраты на содержание и эксплуатацию объектов по охране окружающей среды») или не включать те или иные статьи в определяемый организацией перечень.

По приведенным выше калькуляционным статьям затрат составляются отчетные калькуляции себестоимости отдельных изделий. Отчетные калькуляции определяются исходя из фактических затрат на производство. В целях контроля за уровнем затрат в процессе производства и получения необходимой информации для осуществления своевременных мероприятий по предотвращению непроизводительных расходов и потерь в них могут выделяться соответствующие затраты по установленным нормам, отклонениям от норм и изменениям норм. Могут также составляться плановые калькуляции,

которые представляют собой расчет себестоимости единицы продукции, составленный по отдельным статьям затрат исходя из норм использования оборудования, расхода материалов, топлива, энергии и пр.

Подразделение затрат по элементам необходимо в учете для установления сметных и фактических затрат на производство по предприятию в целом – при определении фонда оплаты труда, объема закупок материальных ресурсов, амортизации как источника приобретения основных средств и т.д. Иными словами, такое подразделение затрат нужно для определения затрат на производство по всей производственной деятельности предприятия безотносительно к их целевому назначению: непосредственно на изготовление и выпуск продукции, на обслуживание производства и управление и т.д.

Кроме того, подразделение затрат по элементам позволяет указать вид затрат по предприятию в целом независимо от места их возникновения и направления. Такое подразделение затрат создает возможность выявлять качественные показатели деятельности предприятия, организовать контроль в соответствии с их целевым назначением в процессе производства продукции.

Некоторые статьи калькуляции по названию близки к экономическим элементам издержек производства. Они в значительной мере совпадают по содержанию. Но существуют и различия. Например, в статье «Сырье и материалы» отражаются затраты на материальные ресурсы не только покупные, но и собственной заготовки. В элемент «Материальные затраты» включаются только покупные материальные ресурсы, в том числе топливо и энергия на технологические цели. В статью же «Топливо и энергия на технологические цели» включается и себестоимость электроэнергии собственного производства, но только в части расхода на технологические нужды.

Таким образом, сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции безотносительно тому, закончено ли ее изготовление; сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий (так называемый, товарный выпуск).

Себестоимость продукции в соответствии с российскими нормами— это суммарные расходы на производство и реализацию продукции; расчетная, абстрактная величина, значение которой зависит от выбранной учетной политики.

В российской системе учета возможны 5 вариантов определения себестоимости [13]:

- 1) средняя себестоимость единицы (все виды готовой продукции принимаются равноправными);
- 2) коэффициентный (в зависимости от веса, объема, калорийности продукции и т.д.);
- 3) взвешенная средняя себестоимость – находится посредством придания различного удельного веса каждой калькуляционной группе (вариант коэффициентного выбора);
- 4) стоимостной – пропорционально ценам реализации;
- 5) стандартный – по установленным ранее стандартным затратам.

Таким образом, себестоимость представляет из себя величину достаточно условную, определение которой зависит от многих обстоятельств, которые подробно анализируются в бухгалтерском учете. В целях экономического анализа более содержательным оказывается понятие затрат, и себестоимость, в этом случае, следует определять как общие затраты на производство и реализацию продукции.

Себестоимость - это один из важнейших экономических показателей деятельности промышленных предприятий и объединений, выражающий в денежной форме все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции. Себестоимость показывает, во что обходится предприятию выпускаемая им продукция. В себестоимость включаются перенесенные на продукцию затраты прошлого труда (амортизация основных фондов, стоимость сырья, материалов, топлива и других материальных ресурсов) и расходы на оплату труда работников предприятия (заработная плата).

Различают три вида себестоимости промышленной продукции:

- 1) цеховая — включает сумму затрат цехов основного производства;
- 2) производственная — показывает сумму затрат предприятия на производство продукции управленческих расходов, представляет собой цеховую себестоимость, увеличенную на сумму общехозяйственных расходов;
- 3) полная — характеризует затраты предприятия не только на производство, но и на реализацию продукции;

Структура себестоимости находится в постоянном движении, и на нее влияют следующие факторы:

- 1) специфика (особенности) предприятия; исходя из этого, различают:
    - трудоемкие предприятия (большая доля заработной платы в себестоимости продукции);
    - материалоемкие (большая доля материальных затрат);
    - фондоемкие (большая доля амортизации);
    - энергоемкие (большая доля топлива и энергии в структуре себестоимости).
  - 2) ускорение научно-технического прогресса — влияет на структуру себестоимости монопланово, но основное влияние заключается в том, что под воздействием этого фактора доля живого труда в себестоимости продукции уменьшается, а доля овеществленного труда увеличивается;
  - 3) уровень концентрации, специализации, кооперирования, комбинирования и диверсификации производства;
  - 4) географическое местонахождение предприятия;
  - 5) инфляция и изменение процентной ставки банковского кредита.
- и прочие.

Себестоимость отдельных видов продукции определяется путем составления калькуляций, в которых показывается величина затрат на производство и реализацию единицы продукции. Калькуляции составляются по статьям расходов, принятым в данной отрасли промышленности. Различают три вида калькуляций:

- плановую;
- нормативную;
- отчетную.



В плановой калькуляции себестоимость определяется путем расчета затрат по отдельным статьям, а в нормативной — по действующим на данном предприятии нормам, и поэтому она, в отличие от плановой калькуляции пересматривается, как правило, ежемесячно, в связи с изменением нормативов.

Отчетная калькуляция составляется на основе данных бухгалтерского учета и показывает фактическую себестоимость изделия, благодаря чему становятся возможными проверка выполнения плана по себестоимости изделий и выявление отклонений от плана на отдельных участках производства.

Нормативный метод учета и калькулирования является наиболее прогрессивным, поскольку позволяет осуществлять повседневный контроль над ходом производственного процесса, за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции. В этом случае затраты на производство подразделяются на две части: затраты в пределах норм и отклонения от норм расхода. Все затраты в пределах норм учитываются без группировки, по отдельным заказам. Отклонения от установленных норм учитываются по их причинам и виновникам, что дает возможность оперативно анализировать причины отклонений, предупреждать их в процессе работы. При этом фактическая себестоимость изделий при нормативном методе учета определяется путем суммирования затрат по нормам и затрат в результате отклонений и изменений текущих нормативов.

### **2.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

Калькуляция себестоимости представляет собой особую систему расчетов, посредством которой может быть определена себестоимость как всей произведенной продукции, так и единицы каждого ее вида. Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме текущие затраты организации на ее производство и сбыт.

Целью учета себестоимости являются своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством и



сбытом продукции, исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции, а также контроль за использованием материальных ресурсов и денежных средств.

Основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции - позаказный, попередельный, попроцессный и нормативный.

Выбор метода калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) связан с типом производства, его организацией, используемой технологией и особенностями самой продукции (работ, услуг).

Позаказный метод применяется в индивидуальном и серийном производствах при выпуске сложных видов машин и оборудования, выполнении научно-исследовательских работ, строительстве объектов и т.п. по отдельным договорам, а также в экспериментальных, ремонтных, инструментальных и других вспомогательных производствах всех отраслей промышленности. Его применение возможно в том случае, если единица продукции (работ, услуг) обладает характерными свойствами, а сама продукция изготавливается отдельными партиями, количество которых можно четко определить. Объектом учета затрат в этих производствах являются отдельные заказы на одно изделие или серию изделий.

На каждый заказ открывается карточка регистрации, в которой учитываются прямые и косвенные расходы, образовавшиеся в ходе исполнения договора. Косвенные затраты распределяются между заказами способом, определенным организацией в учетной политике для целей бухгалтерского учета. В карточки расходы заносятся нарастающим итогом в течение всего периода выполнения заказа. Сумма расходов по карточкам невыполненных заказов (или выполненных, но не принятых заказчиками) на конец месяца представляет собой объем незавершенного производства.

В бухгалтерском учете прямые расходы учитываются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате

труда» и др. Аналитический учет на счетах затрат ведется в разрезе объектов калькулирования (видов продукции, работ, услуг).

Косвенные расходы учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с последующим списанием в дебет счетов затрат по видам продукции, работ, услуг.

Преимуществом позаказного метода калькулирования себестоимости является то, что он позволяет сопоставлять затраты между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы. Недостатком этого метода является его трудоемкость.

Попередельный метод применяется в том случае, когда сырье перерабатывается в готовую продукцию последовательно на отдельных производственных стадиях. Особенность попередельного метода заключается в том, что затраты обобщаются по переделам, а это позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела, которая выступает в качестве полуфабрикатов в последующих переделах, причем часть полуфабрикатов передается на дальнейшую переработку, а другая часть может быть продана на сторону. Учет затрат по переделам ведется на счете 20 «Основное производство».

ООО «Вларан» занимается швейным производством в четырех основных цехах: подготовительный цех (1), раскройный цех (2), пошивочный цех (3), цех отделки (4). Общепроизводственные и общехозяйственные расходы в соответствии с учетной политикой распределяются между переделами пропорционально прямым расходам. Расходы всех цехов за октябрь 2005 г. отражены в табл. 5.

Таблица 5

**Расходы цехов ООО «Вларан» за октябрь 2005г.**

(тыс.руб.)

№ п/п	Показатели	Цех 1	Цех 2	Цех 3	Цех 4	Всего
1	Прямые расходы, всего	1157	855	1007	1212	4231
	в том числе:					
	сырье	500	150	250	400	
	заработная плата	300	350	330	400	
	единый социальный налог	107	125	117	142	

	амортизация	250	230	310	270	
2	Отпущено в производство сырье					1000
3	Остатки сырья на конец месяца <*>	100	70	50	20	240
	Доля остатков сырья в общем его количестве	0,1	0,07	0,05	0,02	0,24
5	Общепроизводственные расходы <*>	153	114	133	160	560
6	Общехозяйственные расходы	123	91	107	129	450
7	Всего расходов (стр. 1 + 5 + 6)	1433	1060	1247	1501	5241

\*на начало месяца незавершенного производства не было

В соответствии с учетной политикой предприятие формирует полную себестоимость продукции (т.е. списывает со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 20 «Основное производство»). Остаток незавершенного производства определяется пропорционально остаткам сырья.

Порядок отражения операций в бухгалтерском учете ООО «Вларан» при попередельном методе калькулирования себестоимости приведен в табл. 6.

Таблица 6

**Операции по калькулированию себестоимости продукции  
ООО «Вларан» за октябрь 2005г.**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
Списано сырье, переданное в переработку цеху N 1	20-1	10	500
Начислена заработная плата рабочих цеха N 1	20-1	70	300
Начислен единый социальный налог	20-1	69	107
Начислена амортизация	20-1	02	250
Списана часть общепроизводственных расходов	20-1	25	153
Списана часть общехозяйственных расходов	20-1	26	123
Незавершенное производство цеха N 1 (1433 x 0,1)			143
Себестоимость подготовительного цеха (за минусом незавершенного производства) списана на затраты цеха N 2 (1433 - 143)	20-2	20-1	1290
Списаны материалы, отпущенные в цех N 2 для производства	20-2	10	150
Начислена заработная плата рабочих цеха N 2	20-2	70	350
Начислен единый социальный налог	20-2	69	125
Начислена амортизация	20-2	02	230
Списана часть общепроизводственных расходов	20-2	25	114
Списана часть общехозяйственных расходов	20-2	26	91
Незавершенное производство цеха N 2 ((1060 + 1290) x 0,07)			165

Списана себестоимость раскройного цеха (за минусом остатков незавершенного производства), переданного в пошивочный цех (1060 + 1290 - 165)	20-3	20-2	2185
Списаны материалы, отпущенные в цех N 3 для пошива изделий	20-3	10	250
Начислена заработная плата рабочих цеха N 3	20-3	70	330
Начислен единый социальный налог	20-3	69	117
Начислена амортизация	20-3	02	310
Списана часть общепроизводственных расходов	20-3	25	133
Списана часть общехозяйственных расходов	20-3	26	107
Незавершенное производство цеха N 3 ((1247 + 2185) x 0,05)			171
Списана себестоимость произведенной продукции (за минусом остатков незавершенного производства), переданной в цех отделки (1247 + 2185 - 171)	20-4	20-3	3261
Списаны материалы, отпущенные в цех N 4 для отделки	20-4	10	400
Начислена заработная плата рабочих цеха N 4	20-4	70	400
Начислен единый социальный налог	20-4	69	142
Начислена амортизация	20-4	02	270
Списана часть общепроизводственных расходов	20-4	25	160
Списана часть общехозяйственных расходов	20-4	26	129
Незавершенное производство цеха N 4 ((1501 + 3261) x 0,02)			95
Оприходована (за минусом остатков незавершенного производства) на склад готовая продукция (1501 + 3261 - 95)	43	20-4	4667

Попроцессный метод применяется в организациях с небольшой номенклатурой продукции, где, как правило, отсутствует незавершенное производство. В данном случае учет затрат ведется не по видам продукции, а по местам возникновения затрат в разрезе каждого отчетного месяца. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, являясь разновидностью попередельного, чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности и энергетике.

При нормативном методе в организации создается и утверждается система нормативов и норм, на основании которых составляют калькуляции нормативной (стандартной) себестоимости продукции (работ, услуг), выявляют и учитывают затраты, связанные с отклонением от действующих нормативов и норм.

Основные элементы нормативного метода:

- составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца;

- отдельный учет производственных затрат по нормам и отклонениям от них;
- учет изменений норм, составление отчетных калькуляций.

Отклонения подразделяются на положительные и отрицательные (экономия или перерасход, например, сырья и материалов).

## **2.4. Виды анализа себестоимости, система показателей и информационная база**

Внедрение действенного коммерческого расчета во все отрасли хозяйства, обеспечение лучших результатов при наименьших затратах, соблюдение строжайшего режима экономии требуют постоянного наблюдения за всеми слагаемыми производственной себестоимости, глубокого анализа затрат по статьям и элементам. При этом особенно тщательно должны анализироваться непроизводительные расходы и потери. Только повседневный контроль таких расходов и потерь, оперативный анализ факторов, их обусловивших, помогут исключить нерациональные траты живого и овеществленного труда. Поэтому анализ себестоимости на сегодняшний день является одним из наиболее актуальных способов, помогающим найти возможности повышения эффективности производства в целом и его отдельных участков.

При анализе фактической себестоимости выпускаемой продукции, выявлении резервов и экономического эффекта от ее снижения используется расчет по экономическим факторам. Экономические факторы наиболее полно охватывают все элементы процесса производства — средства, предметы труда и сам труд. Они отражают основные направления работы коллективов предприятий по снижению себестоимости: повышение производительности труда, внедрение передовой техники и технологии, лучшее использование оборудования, удешевление заготовки и лучшее использование предметов труда, сокращение административно-управленческих и других накладных расходов, сокращение брака и ликвидация непроизводительных расходов и потерь.

Экономия, обуславливающая фактическое снижение себестоимости, рассчитывается по следующему составу (типовому перечню) факторов [7, С.98]:

1. Повышение технического уровня производства.

Данный фактор заключается в:

- механизации и автоматизация производственных процессов;
- внедрении новой, прогрессивной технологии, применении новых видов сырья и материалов;
- улучшении использования имеющихся материальных ресурсов;
- изменении конструкции и технических характеристик изделий;
- прочих факторах, повышающие технический уровень производства.

По данной группе анализируется влияние на себестоимость научно-технических достижений и передового опыта. По каждому мероприятию рассчитывается экономический эффект, который выражается в снижении затрат на производство. Экономия от осуществления мероприятий определяется сравнением величины затрат на единицу продукции до и после внедрения мероприятий и умножением полученной разности на объем производства в планируемом году [21, С.131]:

$\mathcal{E} = (ПТЗ_1 - ПТЗ_0) \times ВП$	(2.4.1.)
---	----------

где:  $\mathcal{E}$  — экономия прямых текущих затрат;

$ПТЗ_1$  — прямые текущие затраты после внедрения мероприятия;

$ПТЗ_0$  — прямые текущие затраты на единицу продукции до внедрения мероприятия;

$ВП$  — объем продукции в натуральных единицах от начала внедрения мероприятия до конца планируемого года.

Одновременно должна учитываться и переходящая экономия по тем мероприятиям, которые осуществлены в предыдущем году. Ее можно определить как разность между годовой расчетной экономией и ее частью, учтенной в плановых расчетах предыдущего года. По мероприятиям, которые планируются в течение ряда лет, экономия исчисляется исходя из объема работы, выполняемой с помощью новой техники, только в отчетном году, без учета масштабов внедрения до начала этого года.

Снижение себестоимости может произойти при создании автоматизированных систем управления, использовании ЭВМ, совершенствовании и модернизации существующей техники и технологии. Уменьшаются затраты и в результате комплексного использования сырья, применения экономичных заменителей, полного использования отходов в производстве. Большой резерв таит в себе и совершенствование продукции, снижение ее материалоемкости и трудоемкости, снижение веса машин и оборудования, уменьшение габаритных размеров и др.

## 2. Совершенствование организации производства и труда.

Снижение себестоимости может произойти в результате:

- изменений в организации производства, формах и методах труда;
- развития специализации производства;
- совершенствования управления производством и сокращения затрат на него;
- улучшения использования основных фондов;
- улучшение материально-технического снабжения;
- сокращения транспортных расходов;
- прочих факторов, повышающих уровень организации производства.

При одновременном совершенствовании техники и организации производства необходимо установить экономию по каждому фактору в отдельности и включить в соответствующие группы. Если такое разделение сделать трудно, то экономия может быть рассчитана исходя из целевого характера мероприятий либо по группам факторов.

Снижение текущих затрат происходит в результате совершенствования обслуживания основного производства — развития поточного производства, повышения коэффициента сменности, упорядочения подсобно-технологических работ, улучшения инструментального хозяйства, совершенствования организации контроля за качеством работ и продукции.

Значительное уменьшение затрат живого труда может произойти при увеличении норм и зон обслуживания, сокращении потерь рабочего времени, уменьшении числа рабочих, не выполняющих норм выработки. Эту экономию можно подсчитать, если умножить количество высвобождающихся рабочих на



среднюю заработную плату в предыдущем году (с начислениями на социальное страхование и с учетом расходов на спецодежду, питание и т. п.). Дополнительная экономия возникает при совершенствовании структуры управления предприятия в целом. Она выражается в сокращении расходов на управление и в экономии заработной платы и начислений на нее в связи с высвобождением управленческого персонала.

При улучшении использования основных фондов снижение себестоимости происходит в результате:

- повышения надежности и долговечности оборудования;
- совершенствования системы планово-предупредительного ремонта;
- централизации и внедрения индустриальных методов ремонта, содержания и эксплуатации основных фондов.

Экономия исчисляется как произведение абсолютного сокращения затрат (кроме амортизации) на единицу оборудования (или других основных фондов) на среднедействующее количество оборудования (или других основных фондов).

Совершенствование материально-технического снабжения и использования материальных ресурсов находит отражение в уменьшении норм расхода сырья и материалов, снижении их себестоимости за счет уменьшения заготовительно-складских расходов. Транспортные расходы сокращаются в результате уменьшения затрат на доставку сырья и материалов от поставщика до складов предприятия, от заводских складов до мест потребления; уменьшения расходов на транспортировку готовой продукции.

Определенные резервы снижения себестоимости заложены в устранении или сокращении затрат, которые не являются необходимыми при нормальной организации производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, топлива, энергии, доплаты рабочим за отступление от нормальных условий труда и сверхурочные работы, платежи по регрессным искам и т. п.). Выявление этих излишних затрат требует особых методов и внимания. Их можно выявить проведением специальных обследований и единовременного учета, при анализе данных нормативного учета затрат на производстве, тщательном анализе плановых и фактических затрат на производство.



### 3. Изменение объема и структуры продукции.

Данные изменения могут привести к относительному уменьшению условно-постоянных расходов, амортизационных отчислений на единицу продукции, изменению номенклатуры и ассортимента продукции, а также повышению ее качества.

Условно-постоянные расходы не зависят непосредственно от количества выпускаемой продукции. С увеличением объема производства их количество на единицу продукции уменьшается, что приводит к снижению ее себестоимости. Относительная экономия на условно-постоянных расходах определяется по формуле [21, С.135]:

$$\mathcal{E}_{\Pi} = \frac{T \times \Pi}{100} \quad (2.4.2.)$$

где:  $\mathcal{E}_{\Pi}$  — экономия условно-постоянных расходов;

$\Pi$  — сумма условно-постоянных расходов в базисном году;

$T$  — темп прироста товарной продукции по сравнению с базисным годом.

### 4. Улучшение использования природных ресурсов.

Здесь учитывается:

- изменение состава и качества сырья;
- изменение продуктивности месторождений, объемов подготовительных работ при добыче, способов добычи природного сырья;
- изменение других природных условий.

Эти факторы отражают влияние естественных (природных) условий на величину переменных затрат. Анализ их влияния на снижение себестоимости продукции проводится на основе отраслевых методик добывающих отраслей промышленности.

### 5. Отраслевые и прочие факторы.

К ним относятся:

- ввод и освоение новых цехов, производственных единиц и производств;
- подготовка и освоение производства в действующих объединениях и на предприятиях;
- прочие факторы.

Необходимо проанализировать резервы снижения себестоимости в результате ликвидации устаревших и ввода новых цехов и производств на более высокой технической основе, с лучшими экономическими показателями.

Значительные резервы заложены в снижении расходов на подготовку и освоение новых видов продукции и новых технологических процессов, в уменьшении затрат пускового периода по вновь вводимым в действие цехам и объектам. Расчет суммы изменения расходов осуществляется по формуле [29]:

$$\mathcal{E}_{по} = \left( \frac{З_1}{ТП_1} - \frac{З_0}{ТП_0} \right) \times Д_1 \quad (2.4.3.)$$

где:  $\mathcal{E}_{по}$  — изменение затрат на подготовку и освоение производства;

$З_0, З_1$  — суммы затрат базисного и отчетного года;

$ТП_0, ТП_1$  — объем товарной продукции базисного и отчетного года.

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели:

- 1) полная себестоимость товарной продукции в целом и по элементам затрат;
- 2) затраты на рубль товарной продукции;
- 3) себестоимость сравнимой товарной продукции;
- 4) себестоимость отдельных изделий;
- 5) отдельные элементы и статьи затрат.

В практике экономического анализа себестоимости продукции есть несколько устоявшихся направлений. Среди них:

- 1) анализ себестоимости по экономическим элементам;
  - 2) анализ себестоимости по статьям калькуляции;
  - 3) анализ затрат на 1 рубль произведенной продукции.
  - 4) анализ себестоимости сравнимой продукции;
  - 5) анализ себестоимости важнейших изделий,
- и др.

В данной дипломной работе рассматриваются два из них, имеющие наибольшую значимость:

- анализ себестоимости по экономическим элементам;
- анализ себестоимости по статьям калькуляции.

## Анализ себестоимости по экономическим элементам

Группировка затрат по экономическим элементам — одна из наиболее распространенных. Служит для определения заданий по снижению себестоимости продукции, расчета потребностей в оборотных средствах, расчета сметы затрат, а также для экономического обоснования инвестиций.

Анализ позволяет выяснить, под влиянием, каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, в какой мере, и в каком направлении эти факторы повлияли на общую себестоимость

Основными задачами, решаемыми при анализе затраты по экономическим элементам, являются определение доли (удельного веса) отдельных элементов в % к итогу затрат, а также расчет их динамики (или выполнения плана).

Затраты сопоставляются с использованием относительных величин (долей), поскольку они рассчитываются за различные периоды, в которых были различные объемы производства.

## Анализ прямых материальных затрат

Наибольший удельный вес в себестоимости промышленной продукции занимают затраты на сырье и материалы. Общая сумма затрат, согласно схеме, показанной на рис. 5 зависит от объема производства продукции, ее структуры и изменения удельных затрат на отдельные изделия.

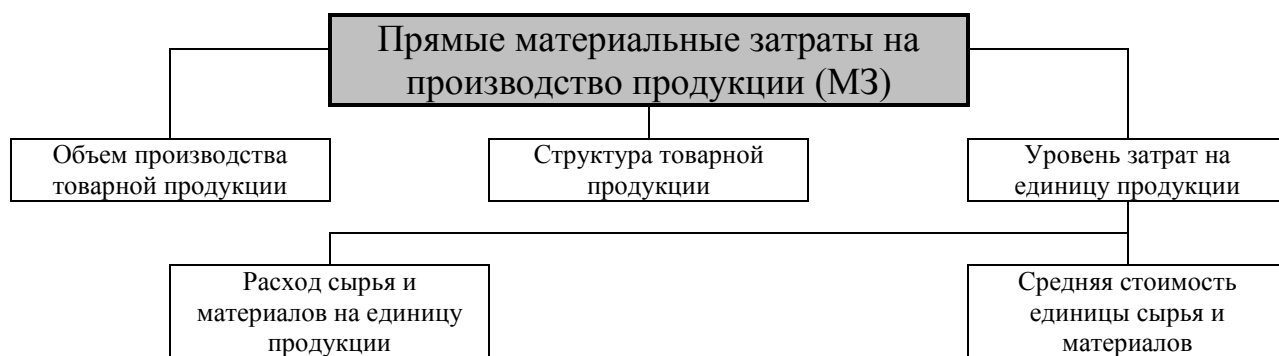


Рис.5. Блок-схема факторной системы прямых материальных затрат.

Удельные материальные затраты на отдельные изделия зависят от количества (массы) расходуемых материалов на единицу продукции и средней цены единицы материалов.

Расчет влияния данных факторов производится способом цепных подстановок.

Расход на единицу продукции зависит от:

- качества сырья и материалов;
- замены одного вида материалов другим;
- изменения рецептуры сырья;
- техники, технологии и организации производства;
- квалификации работников;
- отходов сырья и др.

Сначала нужно узнать изменение удельного расхода материалов за счет того или иного фактора, а затем умножить на плановые цены и фактический объем производства  $i$ -того вида продукции.

Уровень средней цены материалов зависит от:

- рынков сырья;
- отпускной цены поставщика;
- внутригрупповой структуры материальных ресурсов;
- уровня транспортных и заготовительных расходов;
- качества сырья и т.д.

Чтобы узнать, как за счет каждого из них изменилась общая сумма материальных затрат, необходимо изменение средней цены  $i$ -того вида или группы материалов за счет  $j$ -того фактора умножить на фактическое количество используемых материалов соответствующего вида:

На многих предприятиях могут иметь место сверхплановые возвратные отходы, которые можно реализовать или использовать в других целях. Если сопоставить их стоимость по цене возможного использования и по стоимости исходного сырья, то узнаем, на какую сумму увеличились материальные затраты, включенные в себестоимость продукции.

Кроме того, можно подсчитать, сколько недополучено продукции в связи со сверхплановыми возвратными отходами. Для этого стоимость сверхплановых возвратных отходов по цене исходного сырья нужно разделить на норму их расхода, на единицу продукции.

Наличие сверхплановых безвозвратных отходов приводит к прямому удорожанию продукции и уменьшению его выпуска. Чтобы определить, насколько выросла сумма материальных затрат, необходимо сверхплановое количество безвозвратных отходов умножить на плановую цену исходного материала. Затем следует определить, насколько уменьшился выпуск продукции за счет этого фактора, и как в связи с этим изменилась себестоимость единицы продукции.

В результате замены одного материала другим изменяется не только количество потребленных материалов на единицу продукции, но и их стоимость. Чтобы установить, как изменились в связи с этим материальные затраты на единицу продукции, нужно разность между удельным расходом заменяющего материала ( $УР_1$ ) и удельным расходом заменяемого материала ( $УР_0$ ) умножить на цену заменяемого материала ( $Ц_0$ ), а разность между ценой заменяющего материала ( $Ц_1$ ) и ценой заменяемого материала ( $Ц_0$ ) — на удельный расход заменяющего материала ( $УР_1$ ) и результаты затем сложить [26, С.214]:

$$УМЗ = [(УР_1 - УР_0) \times Ц_0] + [(Ц_1 - Ц_0) \times УР_1] \quad (2.4.4.)$$

Если на предприятии имеются покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, то можно определить, насколько выгодна для предприятия кооперация. Для этого сравнивают цену приобретения и себестоимость изготовления изделия на предприятии. Если цена приобретения ниже себестоимости изготовления, то выгоднее покупать изделие или полуфабрикат.

#### Анализ расходов на оплату труда

Расходы на заработную плату производственных рабочих отражаются непосредственно в статьях затрат. Заработная плата вспомогательных рабочих в основном отражается на статьях расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, заработная плата служащих и ИТР входит в состав цеховых и общезаводских расходов. Заработная плата рабочих, занятых во вспомогательном производстве, входит в себестоимость пара, воды, электроэнергии и влияет на себестоимость товарной продукции не прямо, а

косвенно, через те комплексные статьи, на которые отнесен расход пара, воды и электроэнергии.

Поэтому анализ заработной платы, прежде всего, производится по общему ее фонду и фондам отдельных категорий промышленно-производственного персонала предприятия, независимо от того, в каких статьях отражена эта заработная плата. После выявления причин, которые вызвали изменение (отклонение) фонда заработной платы отдельных категорий работников, можно определить, в какой мере эти отклонения повлияли на разные статьи себестоимости продукции. Отклонение от плана фонда заработной платы необходимо скорректировать на процент выполнения плана выпуска продукции, исчислить относительное отклонение от планового фонда заработной платы. При этом надо учитывать, что повышение выпуска продукции оказывает влияние на заработную плату не всех категорий работников. Если же учитывать и те обстоятельства, что фонд заработной платы промышленно-производственного персонала изменяется пропорционально объему выпускаемой продукции только по рабочим-сдельщикам, то относительная экономия не может быть исчислена по фонду заработной платы ИТР, служащих, МОП, учеников и персонала охраны.

Большое влияние на эффективность работы предприятия и на расходование фонда заработной платы оказывает использование средств на премирование рабочих. Анализ эффективности положений о премировании производится путем сопоставления дополнительно полученной прибыли от реализации продукции или экономии от снижения ее себестоимости с расходами на премирование.

Общая сумма прямой зарплаты зависит от:

- объема производства товарной продукции, ее структуры;
- уровня затрат на отдельные изделия, которые, в свою очередь, зависят от трудоемкости и уровня оплаты труда за 1 человеко-час.

Снижение себестоимости продукции во многом определяется правильным соотношением темпов роста производительности труда и роста заработной

платы. Рост производительности труда должен опережать рост заработной платы, обеспечивая тем самым снижение себестоимости продукции.

При анализе факторов изменения зарплаты можно использовать данные «Акта внедрения научно-технических мероприятий», где показывается экономия зарплаты за счет внедрения каждого мероприятия.

#### Анализ косвенных затрат

Косвенные затраты себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями:

- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- общепроизводственные и общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы.

Анализ этих расходов производится путем сравнения фактической их величины на рубль товарной продукции в динамике за 5–10 лет, а так же с плановым уровнем отчетного периода. Такое сопоставление показывает, как изменилась их доля в стоимости товарной продукции в динамике и по сравнению с планом, и какая наблюдается тенденция — роста или снижения. В процессе последующего анализа выясняют причины, вызвавшие абсолютные и относительные изменения затрат. По своему составу это комплексные статьи и состоят они, как правило, из нескольких элементов затрат.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования включают амортизацию машин и технологического оборудования, затраты по их содержанию, затраты по эксплуатации, расходы по внутризаводскому перемещению грузов, износ МБП и др. Некоторые виды затрат (к примеру амортизация) не зависят от объема производства продукции и являются условно-постоянными. Другие полностью или частично зависят от его изменения и являются условно-переменными.

Для пересчета плановых затрат на фактический выпуск продукции используется следующая формула [26, С.218]:

$$Z_{ск} = Z_{пл} \times \frac{100 \pm \Delta TП\% \times K_3}{100} \quad (2.4.5.)$$

где:  $Z_{ск}$  — затраты, скорректированные на фактический выпуск продукции;

$Z_{пл}$  — плановая сумма затрат по статье;

$\Delta П\%$  — перевыполнение (недовыполнение) плана по выпуску товарной продукции, %;

$K_3$  — коэффициент зависимости затрат от объема производства продукции.

Общая сумма амортизации зависит от количества машин и оборудования, их структуры, стоимости и норм амортизации. Стоимость оборудования может измениться за счет приобретения более дорогих машин и их переоценки в связи с инфляцией. Средняя норма амортизации может измениться за счет структурных сдвигов в составе фондов.

Чем больше продукции выпущено на данных производственных мощностях, тем меньше амортизации и других постоянных затрат приходится на единицу продукции.

Эксплуатационные расходы зависят от количества эксплуатируемых объектов, времени их работы и удельных расходов на 1 станко-час работы.

Затраты на капитальный, текущий и профилактический ремонт зависят от объема ремонтных работ, их сложности, степени изношенности основных фондов, стоимости запасных частей и ремонтных материалов, экономного их использования.

Расходы на внутреннее перемещение грузов зависят от вида транспортных средств, полноты их использования, степени выполнения производственной программы, экономного использования средств на содержание и эксплуатацию подвижного состава.

Анализ цеховых (общепроизводственных) и общехозяйственных расходов имеет большое значение, так как они занимают большой удельный вес в себестоимости продукции.

Для анализа цеховых и общезаводских расходов по статьям затрат используют данные аналитического бухгалтерского учета. По каждой статье выявляют абсолютное и относительное отклонение от плана и их причины.

В процессе анализа должны быть выявлены непроизводительные затраты, потери от бесхозяйственности и излишеств, которые можно рассматривать как неиспользованные резервы снижения себестоимости продукции.



Непроизводительными затратами следует считать потери от порчи и недостачи сырья (материалов) и готовой продукции, оплату простоев по вине предприятия, доплаты за это время и в связи с использованием рабочих на работе, требующих менее квалифицированного труда, стоимость потребленных энергий и топлива за время простоев предприятия и др.

Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов в себестоимости единицы изделия производится с учетом результатов, полученных при анализе их в целом по предприятию. Эти расходы распределяются между отдельными видами изготовленной продукции пропорционально прямым затратам за исключением покупных материалов.

Сумма этих расходов, приходящаяся на единицу продукции, зависит от изменения:

- общей суммы цеховых и общезаводских расходов;
- суммы прямых затрат, которые являются базой распределения накладных;
- объема производства продукции.

Для расчета влияния этих факторов используется способ цепной подстановки.

Источники информации для анализа затрат:

1. Формы статистической отчетности.
2. Формы финансовой отчетности — форма № 2 «Отчет о финансовых результатах».
3. Внутренняя учетная и управленческая информация:
  - плановые и отчетные калькуляции себестоимости отдельных видов продукции;
  - сметы затрат на производство;
  - данные синтетического (журналы-ордера, ведомости) и аналитического учета затрат по основным и вспомогательным производствам

и т. д.

## **ГЛАВА 3. АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ ЗАТРАТ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ООО «ВЛАРАН»**

### **3.1. Анализ финансового состояния, структуры и динамики себестоимости ООО «Вларан»**

Анализ баланса. Структура активов предприятия (приложение 5) за 2000-2004гг. претерпела незначительные изменения. Доля внеоборотных активов снизилась с 82 до 77% (доля основных средств - с 82 до 73%, доля долгосрочных финансовых вложений - до 1%, доля долгосрочной дебиторской задолженности выросла с 0 до 4%, незавершенного строительства и нематериальных активов нет). Доля оборотных активов увеличилась с 17 до 22% (доля запасов и затрат выросла с 16 до 18%, НДС — до 1%, дебиторской задолженности - с 0,4 до 2,8%,

краткосрочных финансовых вложений, денежных средств и прочих оборотных активов в сумме — до 1 %). Доля готовой продукции выросла с 7,6 до 14%, доля сырья и материалов — с 1,6 до 3,5%, доля незавершенного производства — до 1%. Изменения структуры активов вызваны замедлением обновления основных средств и инфляцией, которая оказывает большее воздействие на стоимость основных средств чем стоимость оборотных средств.

Структура пассивов предприятия также претерпела изменения. Доля собственного капитала и резервов снизилась с 87 до 78% (доля уставного капитала составляет 0,1%, доля добавочного капитала выросла с 53 до 66 %, доля фондов накопления и социальной сферы снизилась с 34 до 12%, доля целевого финансирования - до 0,1%). В 2002г. предприятие имело нераспределенные убытки в размере 6,4% стоимости активов. Долгосрочных пассивов нет. Доля краткосрочных пассивов выросла с 13 до 22%, доля краткосрочных заемных средств — 6-7%, доля кредиторской задолженности выросла с 6 до 14% (в основном за счет роста доли поставщиков и подрядчиков с 5 до 10%). Полученные авансы составляют до 0,5%. Изменения структуры пассивов объясняются инфляционным обесценением капитала и возрастающей ролью краткосрочных источников заемного финансирования.

Горизонтальный анализ баланса показывает, что реальная стоимость основных средств возрастала в 2000г. за счет обновления, в 2001 и 2004гг. за счет переоценки, а в 2002-2003гг. снижалась за счет инфляции и выбытия. Стоимость оборотных средств в 2001 г. возросла на 30% за счет прибылей 2000г., снизилась в 2002 и 2003гг. на 20 и 47% соответственно из-за падения объемов деятельности и инфляции в 2004г. и возросла на 30% из-за увеличения прибыльности и объемов сбыта. Реальная стоимость капитала предприятия снижалась в 2002-2003гг. на 28 и 56% соответственно из-за инфляции и убытков, но возросла в 2001 и 2004гг. из-за переоценки основных средств. Краткосрочные пассивы росли в результате роста кредиторской задолженности, но уменьшились за счет инфляции.

В целом структура активов показывает, что предприятие имеет высокий операционный левередж (доля внеоборотных активов 78%), что увеличивает

операционный риск, но финансируется в основном за счет собственного капитала, т. е. балансирует операционный риск за счет финансового.

Анализ прибылей и убытков (приложение 6). В 2001-2002гг. предприятие получало убытки от продаж, переходящие в убытки отчетного года, но в 2003-2004гг. была получена прибыль от продажи продукции, перешедшая в прибыль отчетного года. Коммерческие расходы составляли до 0,7% выручки, процентов к получению и уплате практически нет, доходы от участия в других организациях составляли до 0,5% выручки, прочие внереализационные доходы и расходы - до 1% выручки.

Горизонтальный анализ отчета о прибылях показывает снижение выручки в 2001 и 2002гг. на 7 и 26% соответственно, но рост ее в 2003г. на 14%. Себестоимость продукции возросла в 2001 и 2004гг. на 26 и 11%. Коммерческие расходы снижались, как и прибыль от продаж. Прочие операционные доходы и расходы приросли в 2001г. и снижались в 2002-2004гг., прочие внереализационные расходы постоянно снижались (но внереализационные доходы возросли в 2002г.).

В целом ситуация с прибылью была негативная из-за крупных убытков от основной деятельности, но изменилась к лучшему в 2003-2004гг. в связи с инфляционным снижением издержек, в то время как реальная выручка возросла из-за работы на экспорт. Прочие доходы и расходы нивелировали друг друга и на балансовую прибыль практически не влияли. Сходные тенденции наблюдались и в отрасли, но предприятию удалось получить прибыль уже в 2003г.

Анализ выпуска и себестоимости продукции. Для оценки физических объемов производства используется пересчет в условные единицы — базисный вид продукции на основе удельной себестоимости видов продукции. Физические объемы производства снижались в 2001 и 2002гг. на 35 и 41% соответственно, но в 2003 и 2004гг. произошел прирост на 70 и 12% за счет роста сбыта на внутреннем рынке. Физические объемы производства очень изменчивы от года к году по видам продукции, что объясняется работой на давальческом сырье:

ассортимент и объемы производства определяет иностранный заказчик. Стоимостные объемы производства колеблются из-за изменчивости цен и темпов инфляции.

Рентабельность продукции по видам превышает 10%. Наибольшей рентабельностью обладают: костюмы мужские (50%), брюки женские (41%), куртки (35%), брюки мужские (32%). Наименьшей рентабельностью обладают: блузки женские (13%), шапки (13%), платки (12%). Средняя рентабельность продукции предприятия — 24%.

Для анализа себестоимости продукции (приложение 7) была рассчитана себестоимость единицы продукции по видам, а также проанализирована ее структура и динамика. Доля сырья и материалов в себестоимости продукции предприятия увеличилась с 31 до 45%, а доли основной, дополнительной зарплаты и начислений практически не изменились. Доля цеховых расходов снизилась с 26 до 23%, а доля общефабричных расходов снизилась с 29 до 19%.

В общефабричных расходах доля оплаты труда с начислениями составляла 3% себестоимости, налоги — 2, амортизация — 2, расходы на охрану — 1, командировочные расходы 0,5%. Прочие расходы снизились с 15 до 10%. Структура общефабричных расходов изменилась за счет уменьшения процентных выплат. В целом рост доли материальных затрат в 2003-2004гг. объясняется инфляционным снижением цеховых и общефабричных расходов, в то время как цены основных материалов увеличились.

Анализ динамики статей себестоимости (приложение 7) показывает рост полной себестоимости в 2001 и 2002гг. на 68 и 52% и ее инфляционное снижение в 2003 и 2004гг. на 55 и 7%. Эта тенденция наблюдается практически у всех статей удельной себестоимости, только их основной рост приходится на 2001г., а снижение в 2003-2004гг. имеет большую величину (в среднем 65 и 10%). Стоимость сырья и материалов снизилась в 2003 и 2004гг. на 24% и 0,7%, что объясняется ростом цен импортных материалов.

Анализ по элементам затрат показывает увеличение доли материальных затрат с 40 до 52% за счет снижения доли оплаты труда с 21 до 18%, доли социальных начислений с 8 до 7%, доли амортизации с 10 до 8% и доли прочих

затрат с 22 до 14%. К 2005г. предприятие вышло на отраслевой уровень материальных затрат (в швейной промышленности 50-52%), но имело высокую долю амортизации (в швейной промышленности 5-6%) и прочих затрат (в швейной промышленности 15-12%). Такое положение объясняется перегруженностью основными средствами и слабым контролем общефабричных и цеховых расходов.

Анализ финансовых коэффициентов. Финансовые коэффициенты предприятия (табл.7) рассчитывались аналогично отраслевым коэффициентам, как и их средние и вариация.

Таблица 7

## Аналитические коэффициенты

Коэффициенты	2000	2001	2002	2003	2004	Среднее	Средне-взвеш.	Вариация
Коэффициенты ликвидности								
Текущая ликвидность	1,35	1,25	0,95	1,07	1,04	1,13	1,07	0,15
Быстрая ликвидности	0,10	0,13	0,22	0,18	0,20	0,17	0,18	0,31
Коэффициенты управления активами								
Оборачиваемость запасов (себест-ть)	1,87	1,75	2,31	3,11	2,52	2,13	2,50	0,24
Оборачиваемость запасов (выручка)	2,18	1,75	1,91	3,84	2,99	2,53	2,85	0,34
Обращение деб. задолженности (дни)	4	37	79	30	43	38	42	0,70
Фондоотдача	0,42	0,36	0,34	0,94	0,75	0,56	0,67	0,48
Оборач-ть активов, ресурсоотдача	0,35	0,28	0,26	0,70	0,55	0,43	0,50	0,44
Коэффициенты управления капиталом								
Доля заемных средств	0,13	0,14	0,19	0,21	0,22	0,18	0,20	0,22
Капитал к заемным средствам	0,15	0,17	0,24	0,26	0,28	0,22	0,25	0,27
Покрытие процентов к уплате, разы	2,1	0,8	-0,4	2,8	2,4	1,6	1,9	0,84
Покрытие финансовых расходов, разы	2,1	0,8	-0,4	2,8	2,4	1,6	1,9	0,84
Покрытие денежных расходов, разы	2,8	1,3	0,2	3,2	2,7	2,0	2,3	0,60
Коэффициенты рентабельности, %								
Рентабельность реализ. продукции	9,2	-2,1	-21,4	18,7	14,6	3,8	8,4	4,27
Генерирование доходов	9,0	2,9	-1,6	20,2	14,7	9,1	12,1	0,97
Рентабельность активов	3,2	-0,6	-5,7	13,1	8,0	3,6	6,0	2,03
Рентабельность собственного капитала	3,6	-0,7	-7,0	16,4	10,2	4,5	7,6	2,03
Рентабельность инвест. капитала	7,4	2,9	-1,6	20,2	14,2	8,6	11,7	1,01
	0,064	0,095	0,143	0,215	0,483			
	30	20	10	250	30			

По данным таблицы можно сделать вывод, что по показателям ликвидности предприятие находится в относительно благоприятном положении (быстрая ликвидность за период улучшилась, а текущая ликвидность ухудшилась, но не сильно). Снижение ликвидности произошло из-за убытков от

продаж (которые уменьшают выручку, а через нее оборотные средства) и обесценения собственного капитала предприятия.

По показателям управления положение предприятия улучшилось по всем показателям, за исключением оборачиваемости дебиторской задолженности. Однако тенденция снижения оборачиваемости дебиторской задолженности негативна, она вызвана появлением просроченной задолженности и увеличением срока кредитования покупателей.

По показателям управления пассивами предприятие имеет низкий финансовый леверидж и резервы привлечения заемного финансирования. Тенденция снижения коэффициентов покрытия очень негативна (с 2002г. предприятие является потенциальным банкротом, потому что не покрывает своих финансовых расходов). Снижение коэффициентов покрытия вызвано убытками от продаж.

По показателям рентабельности по всем коэффициентам наблюдается улучшение. Рост прибыльности предприятия объясняется твердыми валютными ценами сбыта продукции и инфляционным снижением его издержек.

В долгосрочном периоде предприятие нуждается в реформах, касающихся повышения эффективности его менеджмента и улучшения контроля расходов.

### **3.2. Анализ себестоимости по экономическим элементам**

Обычно анализ себестоимости начинается с получения общих выводов о структуре и динамике производственных затрат на производство.

Для этих целей применяется анализ затрат по экономическим элементам, который позволяет изучить состав затрат и охарактеризовать структуру себестоимости продукции.

В различных отраслях промышленности структура производственных затрат не одинакова, поскольку отражает специфические особенности производства и разную техническую оснащенность отдельных отраслей. В зависимости от того, удельный вес каких затрат преобладает в их общей структуре, выделяют следующие виды отраслей:



- трудоемкие — большой удельный вес трудовых затрат, т. е. расходов на заработную плату (угольная, горнорудная промышленность, лесозаготовки);
- энергоемкие — значительная доля расходов на энергоресурсы (цветная металлургия);
- материалоемкие — основой производства являются сырье и основные материалы, соответственно, доля их расхода значительна в общей структуре затрат (многие отрасли легкой, пищевой промышленности, машиностроения);
- отрасли с большим удельным весом затрат на амортизацию.

Такая классификация имеет большое значение, прежде всего, для определения путей снижения себестоимости.

Рассмотрим методику анализа общей суммы затрат ООО «Вларан» по данным за 2003-2004гг.

Из приведенных в табл. 8 данных видно, что фактические затраты в 2004 г. больше затрат по элементам предыдущего года на 85640 тыс. руб. или 11,45 %. Такое повышение затрат могло быть вызвано различными причинами, среди которых наиболее вероятными можно считать:

- повышение себестоимости;
- увеличением объема производства;
- изменение ассортимента выпускаемой продукции.

Таблица 8

#### Анализ затрат по экономическим элементам

№ п/п	Элементы затрат	2003 г.		2004 г.		Отклонение	
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
1.	Материальные затраты	643959	86,14	729090	87,47	85131	1,33
2.	Затраты на оплату труда	35845	4,78	37886	4,55	2041	-0,23
3.	Отчисления на соц. мероприятия	13263	1,77	14018	1,68	755	-0,09
4.	Амортизация	53420	7,12	50303	6,03	-3117	-1,09
5.	Прочие производственные расходы	1420	0,19	2250	0,27	830	0,08
<b>ВСЕГО ЗАТРАТ</b>		<b>747907</b>	<b>100</b>	<b>833547</b>	<b>100</b>	<b>85640</b>	<b>0,0</b>
6.	Объем производства, тыс. руб.	798756		871253		72497	

Данные свидетельствуют о том, что в отчетном году, равно как и в прошлом, наибольший удельный вес занимают материальные затраты (87,47 %), что говорит о материалоемком характере производства. Следовательно, важнейшим направлением снижения затрат на производство будет поиск



резервов по сокращению этих расходов. Как известно, главным источником экономии материалов является их рациональное использование.

За рассматриваемый период удельный вес заработной платы производственных рабочих снизился на 0,23 %, соответственно и отчисления — на 0,09 %. Это сокращение может быть связано со снижением трудоемкости на базе внедрения новой техники, совершенствованием технологии, а также с заменой деталей и узлов собственного производства покупными изделиями и полуфабрикатами.

Также несколько снизилась доля амортизационных отчислений, что говорит о повышении фондоотдачи.

Рост прочих затрат вызван изменением их структуры: увеличением доли процентов за кредиты банка, арендной платы, налогов, включаемых в себестоимость.

Таким образом, повышение общей суммы затрат было вызвано повышением в абсолютном выражении суммы почти каждого элемента затрат. Для выявления причин изменения общих затрат рассмотрим влияние изменения структуры затрат на изменение общих затрат.

Удельный вес затрат овеществленного труда (материалы, амортизация, и  $\frac{2}{3}$  от прочих затрат) в отчетном периоде увеличились по сравнению с предыдущим годом при снижении затрат живого труда. Такое изменение характеризует повышение материальных затрат на производство и снижение расходов прежде всего на оплату труда. Таким образом, анализ данных показывает, что на данном предприятии произошло улучшение структуры затрат на производство, что вызвано снижением удельного веса затрат живого труда и увеличением материальных затрат.

Как же повлияло изменение структуры затрат на изменение общей суммы затрат? Это можно увидеть из данных, представленных в таблице 9.

Для исчисления влияния факторов необходимо определить индекс выпуска продукции следующим образом:

$$I_{ВП} = ВП_{2004} / ВП_{2003} = 871253 / 798756 = 1,0908 \text{ или } 109,08\%$$

Данный индекс свидетельствует об увеличении выпуска продукции в стоимостном выражении. Для нашего конкретного случая будем считать, что цены на продукцию в 2004 остались на уровне 2003 года, т. е. они не повлияли на рост общей стоимости выпуска продукции.

Таблица 9

### Расчет влияния изменения структуры затрат на изменение общей суммы затрат

Показатели	2003 г.	2004 г.	2004 г., пересчитанный на <i>I</i> ВП	Влияние на общие затраты	
				ΔВП	элементов затрат
Материальные затраты	643959	729090	702406,26	58447,26	26683,74
Зарботная плата с начислениями	49108	51904	53565,16	4457,16	-1661,16
Амортизация	53420	50303	58268,53	4848,53	-7965,53
Прочие затраты	1420	2250	1548,88	128,88	701,12
<b>Итого</b>	<b>747907</b>	<b>833547</b>	<b>815788,83</b>	<b>67881,83</b>	<b>17758,17</b>

Итак, увеличение общих затрат было вызвано увеличением затрат по всем элементам. Если бы объем производства остался на уровне 2003 г., то рост себестоимости продукции составил бы 17758,17 тыс. руб., но рост объема производства увеличил данный показатель до 85640 тыс. руб.

$$\Delta Z_{\text{общ.}} = (58447,26 + 26683,74) + (4457,16 - 1661,16) + (4848,53 - 7965,53) + (128,88 + 701,12) = 85640,00 \text{ тыс. руб.}$$

### 3.3. Анализ себестоимости по статьям калькуляции

Более широкое распространение как показатель получила себестоимость продукции по калькуляционным статьям. Учет по калькуляционным статьям позволяет определить целевое направление затрат и исчислить себестоимость

отдельных видов и единицы продукции. При этом определяются такие показатели как заводская и полная себестоимость.

Калькуляция себестоимости на каждом предприятии имеет свои особенности и составляется в соответствии со спецификой производства. Для анализа по каждой статье калькуляции определяется абсолютное отклонение. Затем определяют влияние объема и структуры производства на изменение полной себестоимости и выявляют экономию или перерасход по каждой статье.

На анализируемом предприятии себестоимость представлена следующими калькуляционными статьями (табл.10).

Первые три статьи составляют материальные затраты. Как видно, по этим трем статьям наблюдается перерасход, это ярко иллюстрирует статья «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия». По ней перерасход составил 63360 тыс. руб. (12,68 %), что вызвало прирост удельного веса данной статьи на 0,67 %, а доля сырья и материалов снизилась на 0,07 %. Именно эти статьи и статья «Топливо и энергия на технологические цели» занимают наибольший удельный вес в структуре полной себестоимости.

Таблица 10

#### Анализ себестоимости по статьям калькуляции

№ п/п	Статьи затрат	2003 г.		2004 г.		Отклонение	
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%
1.	Сырье и материалы	112758	14,88	125152	14,81	12394	-0,07
2.	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	499840	65,97	563200	66,63	63360	0,67
3.	Топливо и энергия на технологические цели	31361	4,14	40738	4,82	9377	0,68
4.	Основная заработная плата	29100	3,84	30630	3,62	1530	-0,22
5.	Дополнительная зарплата	6745	0,89	7256	0,86	511	-0,03
6.	отчисления на соц. мероприятия	13263	1,75	14018	1,66	755	-0,09
7.	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	9600	1,27	9629	1,14	29	-0,13
8.	Общепроизводственные расходы	21500	2,84	20400	2,41	-1100	-0,42
9.	Общехозяйственные расходы	32000	4,22	31800	3,76	-200	-0,46
10.	Прочие расходы	1420	0,19	2250	0,27	830	0,08
	<b>Производственная себестоимость</b>	<b>757587</b>	<b>99,98</b>	<b>845078</b>	<b>99,98</b>	<b>87486</b>	<b>0,00</b>
11.	Расходы на сбыт	120	0,02	141	0,02	21	0,00
	<b>Полная себестоимость</b>	<b>757707</b>	<b>100</b>	<b>845214</b>	<b>100</b>	<b>87507</b>	<b>0,00</b>

Статьи 4–6 позволяют определить затраты на основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и отчисления на социальные

мероприятия в соответствующие фонды. Для определения основной и дополнительной заработной платы использованы данные о фонде оплаты труда, имеющиеся на предприятии. Что касается анализируемого предприятия, в отчетном (2004) году совокупный удельный вес этих статей в полной себестоимости составил 6,14 %, и по сравнению с прошлым годом сократился, что, скорее всего, вызвано увеличением расходов на покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.

Особое внимание при анализе полной себестоимости уделяется комплексным статьям. К ним относятся: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО), общепроизводственные и общехозяйственные расходы, а также расходы на сбыт. Анализ этих расходов производится путем сравнения фактических их величин с прошлым уровнем прошедшего периода. Такое сопоставление показывает, как изменилась их доля в стоимости товарной продукции в динамике и по сравнению с прошлым годом, и какая наблюдается тенденция — роста или снижения. В процессе последующего анализа выясняются причины, вызвавшие абсолютные и относительные изменения затрат.

Так, например, на данном предприятии, исходя из сметы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, **РСЭО** включают:

Таблица 11

### Состав расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО)

тыс. руб.

№ п/п	Статьи затрат	2003 г.	2004 г.	Прирост	
				тыс. руб.	%
1.	Затраты на полное восстановление и капитальный ремонт	3900	3750	-150	-3,85
2.	Затраты на эксплуатацию оборудования	2190	2140	-50	-2,28
3.	Затраты на текущий ремонт оборудования и транспортных средств	1800	1740	-60	-3,33
4.	Затраты на внутризаводское перемещение грузов	780	879	99	12,69
5.	Спец. имущество	930	1120	190	20,43
<b>Итого</b>		<b>9600</b>	<b>9629</b>	<b>29</b>	<b>0,30</b>

Итак, данные свидетельствуют о том, что в 2004 г. РСЭО превысили этот показатель 2003 г. на 29 тыс. руб. По статьям 4 и 5 наблюдается перерасход средств.

В общем, виде РСЭО можно подразделить на условно-постоянные и условно-переменные. Данное деление зависит от их реакции на изменение объема производства. Для определения влияния изменения объема производства на плановую величину РСЭО, необходимо произвести корректировочные расчеты. Предприятие, на основании изученных данных за ряд лет, определяет коэффициент зависимости отдельных статей, который используют для пересчета. Результат пересчета сведен в таблицу 12.

Таблица 12

## Анализ РСЭО

№ п/п	Статьи затрат	2003 г.	Коэффициент зависимости	План, пересчитанный на $I_{ВП}$ и коэф. зависимости	2004 г.	Общее отклонение	В том числе за счет	
							$\Delta ВП$	нормы затрат
1	2	3	4	5	6	7	(гр. 5 – гр. 3)	(гр. 6 – гр. 5)
1.	Затраты на полное восстановление и капитальный ремонт	3900	0	3900,00	3750	-150	0,00	-150,00
2.	Затраты на эксплуатацию оборудования	2190	0,5	2289,38 *	2140	-50	99,38	-149,38
3.	Затраты на текущий ремонт оборудования и транспортных средств	1800	0,5	1881,69	1740	-60	81,69	-141,69
4.	Затраты на внутризаводское перемещение грузов	780	1	850,79	879	99	70,79	28,21
5.	Спец. имущество	930	1	1014,41	1120	190	84,41	105,59
<b>Итого</b>		<b>9600</b>	<b>X</b>	<b>9936,27</b>	<b>9629</b>	<b>29</b>	<b>336,27</b>	<b>-307,27</b>

\* Пересчет плана на  $I_{ВП}$  и коэффициент зависимости:

$$0,5 \times (109,08\% - 100\%) = 0,5 \times 9,08 = 4,54\%$$

$$\frac{2190 \times (100\% + 4,54\%)}{100\%} = 2289,38$$

В связи с ростом выпуска продукции пересчитанные расходы на содержание и эксплуатацию оборудования превысили утвержденные в 2003 г.

расходы на 336,27 тыс. руб. В результате отклонения от норм затрат 2003 года, получена экономия в сумме 307,27 тыс. руб. В целом, по этой группе расходов получен перерасход в размере 29 тыс. руб. В целях выявления резервов снижения себестоимости за счет этих комплексных расходов необходимо изучить причины отклонения фактических затрат от затрат предыдущего года и от сметных расходов, пересчитанных с учетом перевыполнения плана выпуска продукции на 9,08 %.

Рассмотрим каждую статью по отдельности.

По статье «Затраты на полное восстановление и капитальный ремонт» достигнута экономия в размере 150 тыс. руб. Отклонение может быть вызвано изменением срока ввода в эксплуатацию новых объектов и коэффициента сменности.

Расходы на текущий ремонт оборудования и транспортных средств также снизились на 60 тыс. руб.

По статье «Расходы на внутризаводское перемещение грузов» перерасход в сумме 99 тыс. руб. образовался в связи со значительным увеличением перевозок между предприятиями, ростом программы и изменением специализации отдельных предприятий.

Наибольший перерасход наблюдается по статье «Спец. имущество». Это объясняется, прежде всего, увеличением выпуска продукции по сравнению с 2003 годом и изготовлением дополнительных инструментов для подразделений предприятия. В некоторых случаях, это увеличение может быть связано также с неправильной организацией эксплуатации, восстановления инструмента либо небрежного, бесхозяйственного отношения. Перерасход, вызванный ростом объема работ из-за бесхозяйственности, а также из-за превышения норм затрат является неоправданным, поэтому, и устранение причин его возникновения — резерв снижения себестоимости продукции. Так, на данном предприятии имеются резервы для дальнейшего снижения этих расходов. Общая сумма резервов составила:  $28,2 + 105,6 = 133,8$  тыс. руб.

Следующим элементом комплексных расходов являются общецеховые (общепроизводственные) и общезаводские (общехозяйственные) расходы.

Анализ этих расходов имеет большое значение, так как они занимают большой удельный вес в себестоимости продукции. Для их анализа по каждой статье выявляются абсолютные и относительные отклонения от предыдущего года и их причины.

В процессе анализа должны быть выявлены непроизводительные затраты, потери от бесхозяйственности и излишеств, которые можно рассматривать как неиспользованные резервы снижения себестоимости. Непроизводительными затратами следует считать потери от порчи и недостачи сырья и готовой продукции, оплату простоев по вине предприятия, доплаты за это время. На анализируемом предприятии эти расходы представлены следующими статьями (табл. 13).

В таблице 13 приведен результат постатейного анализа ОПР и общехозяйственных расходов. По ОПР расходам предприятие в целом получило экономию в размере 1100 тыс. руб. Только по статье «Прочие расходы» допущен перерасход в сумме 320 тыс. руб., что является недопустимым явлением и может служить резервом снижения себестоимости продукции. По общехозяйственным расходам достигнута экономия в размере 200 тыс. руб.

Таблица 13

### Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Статьи затрат	2003 г.	2004 г.	Отклонение	
			экономия	перерасход
<b>Цеховые расходы (ОПР) всего, тыс. руб.</b>	<b>21500</b>	<b>20400</b>	<b>1420</b>	<b>320</b>
<i>в том числе:</i>				
содержание аппарата управления цеха	7800	7350	450	
содержание прочего цехового персонала	4300	4280	20	
амортизация здания, сооружения, инвентаря	4000	3660	340	
текущие ремонт зданий, сооружений цеха	2200	2080	120	
охрана труда	2790	2300	490	
прочие ОПР	410	730		320
<b>Общехозяйственные расходы всего, тыс. руб.</b>	<b>32000</b>	<b>31800</b>	<b>580</b>	<b>380</b>
<i>в том числе:</i>				
расходы на содержание аппарата управления	17300	17150	150	
прочие общехозяйственные расходы	9420	9600		180
общехозяйственные непроизводительные расходы	600	800		200
налоги, сборы и прочие обязательства	4680	4250	430	

В статье «Прочие общехозяйственные расходы» наблюдается перерасход в сумме 180 тыс. руб., что является результатом неэкономного ведения работ и



является неоправданным. К тому же в составе общезаводских расходов специально выделены непроизводительные расходы, вызываемые бесхозяйственностью, недостатками в организации производства и учета МПЗ. Поэтому их ликвидацию относят к резервам снижения себестоимости. Общая сумма перерасхода таких затрат составила 200 тыс. руб.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы также подразделяются на постоянные и переменные, поэтому на их величину влияет изменение производства. Проанализируем данное замечание на следующих данных. Из таблицы 14 видно, что приблизительно  $\frac{1}{3}$  всех затрат составляют переменные затраты, величина которых увеличилась на 250 тыс. руб. в связи перевыполнением плана по выпуску продукции. Поэтому необходимо сумму условно-переменных затрат скорректировать на процент выполнения плана по производству продукции (109,08 %) и полученный результат сопоставить с фактической суммой расхода. В итоге определим изменение суммы накладных расходов за счет экономии (перерасхода) по смете.

Таблица 14

#### Анализ постоянных и переменных общепроизводственных (общехозяйственных) и общехозяйственных (общезаводских) расходов

Расходы	2003 г.	2004 г.	Отклонение	
			тыс. руб.	%
Общепроизводственные расходы	21500	20400	-1100	-5,12
Общехозяйственные расходы	32000	31800	-200	-0,62
<b>Итого</b>	<b>53500</b>	<b>52200</b>	<b>-1300</b>	<b>-2,43</b>
<i>В том числе:</i>				
постоянные	32250	30700	-1550	-4,81
переменные	21250	21500	250	1,18

Для определения изменения накладных расходов используем следующую формулу [26, С.221]:

$$\Delta P_{\text{накл.}} = \sum P_{2001} - (ОПР_{2000} \times I_{\text{ВП}} + ОХР_{2000}) \quad (3.3.1)$$

где:  $\Delta P_{\text{накл.}}$  — изменение накладных расходов за счет экономии по смете;  
 $P_{2001}$  — общая сумма накладных расходов за 2004 год;  
 $ОПР_{2000}$ ,  $ОХР_{2000}$  — соответственно, суммы общепроизводственных (условно-переменных) и общехозяйственных (условно-постоянных) расходов  
 $I_{\text{ВП}}$  — процент выполнения плана по выпуску продукции

$$\Delta P_{\text{накл.}} = 52200 - (21250 \times 1,0908 + 32250) = 52200 - 55429 = -3229 \text{ тыс. руб.}$$

Определим, как изменились накладные расходы за счет увеличения объема производства. Имеем:

$$\Delta P_{\text{накл.}} = 55429 - 53500 = 1929 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, условно-переменные затраты увеличились на 1929 тыс. руб. за счет увеличения выпуска продукции. Кроме этого, на изменение цеховых и общезаводских расходов также влияет ряд и других факторов, влияние которых можно рассчитать методом абсолютных разниц.

Итак, определив и исчислив все статьи калькуляции можно сделать следующие выводы на основании таблицы 15.

Выпуск продукции в натуральном выражении за 2003 год составил 2440 шт., а за 2004 год — 2600 шт.

Себестоимость единицы изделия по каждой статье затрат (графы 1, 2) получается путем деления соответствующей статьи (см. табл. 10) на объем выпуска в натуральном выражении за нужный год. Сумма затрат на производство продукции в 2004 году по себестоимости 2003 года (графа 4) рассчитывается путем умножения себестоимости продукции 2003 года на фактический объем производства в натуральном выражении за 2004 год.

Таблица 15

### Расчет влияния изменения различных факторов на изменение полной себестоимости

Статьи затрат	С/с единицы продукции		Сумма затрат, тыс. руб.			Отклонения от 2003 года		
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	на ВП 2004 г.		Всего, тыс. руб.	В том числе за счет	
				2003 г.	2004 г.		ΔВП	уровня затрат на изделие
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Сырье и материалы	46,21	48,14	112758	120151,97	125152	12394	7393,97	5000,03
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	204,85	216,62	499840	532616,39	563200	63360	32776,39	30583,61
Топливо, энергия на технологические цели	12,85	15,67	31361	33417,46	40738	9377	2056,46	7320,54
Основная заработная плата рабочих	11,93	11,78	29100	31008,20	30630	1530	1908,20	-378,20
Дополнительная з/п	2,76	2,79	6745	7187,30	7256	511	442,30	68,70
Отчисления на соц. мероприятия	5,44	5,39	13263	14132,70	14018	755	869,70	-114,70
РСЭО	3,93	3,70	9600	10229,51	9629	29	629,51	-600,51

Общепроизводственные расходы	8,81	7,85	21500	22909,84	20400	-1100	1409,84	-2509,84
Общехозяйственные расходы	13,11	12,23	32000	34098,36	31800	-200	2098,36	-2298,36
Прочие производственные расходы	0,58	0,87	1420	1513,11	2250	830	93,11	736,89
Расходы на сбыт	0,05	0,05	120	127,87	141	21	7,87	13,13
<b>Полная себестоимость</b>	<b>310,54</b>	<b>325,08</b>	<b>757707</b>	<b>807393</b>	<b>845214</b>	<b>87507</b>	<b>49685,7</b>	<b>37821,3</b>
<b>Выпуск продукции, шт.</b>	<b>2440</b>	<b>2600</b>						

Производственная себестоимость в отчетном году составила 99,98 % полной себестоимости, что говорит о незначительном размере расходов на сбыт (141 тыс. руб.). Рост полной себестоимости на 11,55 % произошел за счет повышения затрат практически по каждой статье.

Значительный удельный вес в материальных затратах на производство в целом занимают покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия. Их доля в фактической стоимости материальных затрат 2004 года снизилась на 0,37%, но в полной себестоимости — возросла по сравнению с прошлым годом на 0,67 %, а в абсолютном выражении рост данных затрат составил 63360 тыс. руб.

Доля сырья и материалов сократилась как в полной себестоимости продукции (0,07 %), так и в фактической стоимости материальных затрат, хотя и не очень существенно. Это свидетельствует о том, что анализируемое предприятие при изготовлении некоторых видов изделий стремится к замене материалов, требующих значительных затрат труда при их обработке, покупными комплектующими изделиями, превращение которых в готовую продукцию является менее трудоемким, но более дорогостоящим. Это подтверждается и изменением доли заработной платы. За 2004 г. расходы на заработную плату и отчисления, связанные с ней, снизились на 0,34 %.

Таким образом, можно полагать, что предприятие имеет налаженные, устойчивые связи с поставщиками по кооперированным поставкам. Дальнейшее снижение материальных затрат возможно при выявлении новых резервов их снижения. Основными такими резервами является более рациональное размещение заказов, изыскание более эффективных решений при комплектации

изделий, разработка более выгодных условий договорных отношений с поставщиками. В целом же рост уровня кооперации — явление положительное, значительно сокращающее издержки производства.

Увеличение прочих производственных расходов свидетельствует о бесхозяйственности, чрезмерном расходовании и т. д.

Но следует отметить, что некоторые статьи повлияли на снижение себестоимости в результате их экономного расходования. Так, значительная экономия получена по основной и дополнительной заработной плате, расходам на эксплуатацию и оборудование, общецеховым и общезаводским расходам. Наибольшая сумма экономии достигнута по общепроизводственным расходам (2509,48 тыс. руб.) и общехозяйственным (2298,36 тыс. руб.).

Перечисленные статьи привели к снижению себестоимости в размере 5901,61 тыс. руб., в то время как значительный перерасход средств составил 43722,90 тыс. руб.

Проанализировав себестоимость по калькуляционным статьям можно дать следующую общую оценку: предприятию в первую очередь необходимо пересмотреть нормы и рациональность расходования материальных ресурсов, в частности сырья и материалов, топлива и энергии. Именно перерасход по этим статьям оказал особо сильное отрицательное влияние на снижение себестоимости продукции. По результатам общей оценки можно наметить дальнейшее направление углубления анализа для более полного и всестороннего выявления резервов экономии производственных ресурсов.

### **3.4. Значение и определение резервов снижения себестоимости продукции**

Резервы сокращения затрат устанавливаются по каждой статье расходов за счет конкретных организационно-технических мероприятий (внедрение новой более прогрессивной техники и технологии производства, улучшение организации труда и др.), которые будут способствовать экономии заработной платы, сырья, материалов, энергии и т. д. Экономия затрат по оплате труда

( $P\downarrow ЗП$ ) в результате внедрения организационно-технических мероприятий можно рассчитать, умножив разность между трудоемкостью изделий до внедрения ( $T_{E0}$ ) и после внедрения ( $T_{E1}$ ) соответствующих мероприятий на планируемый уровень среднечасовой оплаты труда ( $OT$ ) и на количество планируемых к выпуску изделий ( $ВП_0$ ) [31, С.169]:

$$P\downarrow ЗП = (T_{e_0} - T_{e_1}) \times OT_0 \times ВП_0 \quad (3.4.1.)$$

Резерв снижения материальных затрат ( $P\downarrow МЗ$ ) на производство запланированного выпуска продукции за счет внедрения новых технологий и других оргтехмероприятий можно определить следующим образом [31, С.171]:

$$P\downarrow МЗ = (УР_1 - УР_0) \times ВП_0 \times Ц_0 \quad (3.4.2.)$$

где:  $УР_0, УР_1$  — расход материалов на единицу продукции соответственно до и после внедрения организационно-технических мероприятий;  
 $Ц_0$  — плановые цены на материалы.

Резерв сокращения расходов на содержание основных средств за счет реализации, передачи в долгосрочную аренду и списания ненужных, лишних, неиспользуемых зданий, машин, оборудования ( $P\downarrow ОПФ$ ) определяется умножением первоначальной их стоимости на норму амортизации ( $N_A$ ) [31, С.171]:

$$P\downarrow A = \sum (P\downarrow ОПФ_i \times N_{Ai}) \quad (3.4.3.)$$

Резервы экономии накладных расходов выявляются на основе их факторного анализа по каждой статье затрат за счет разумного сокращения аппарата управления, экономного использования средств на командировки, почтово-телеграфные и канцелярские расходы, сокращения потерь от порчи материалов и готовой продукции, оплаты простоев и др.

На анализируемом предприятии сумма резервов за 2004 г. составила 43737,98 тыс. руб., в том числе:

- ликвидации превышения прямых материальных затрат — 42904,18 тыс. руб.;
- доведение до нормативных размеров РСЭО — 133,8 тыс. руб.
- сокращение общецеховых и общезаводских расходов — 700 тыс. руб., в том числе:
  - прочих общецеховых расходов — 320 тыс. руб.

- прочих общецеховых расходов — 180 тыс. руб.
- ликвидация общецеховых непроизводительных расходов — 200 тыс. руб.

Дополнительные затраты на освоение резервов увеличения производства продукции подсчитываются отдельно по каждому его виду. Это в основном зарплата за дополнительный выпуск продукции, расход сырья, материалов, энергии и прочих переменных расходов, которые изменяются пропорционально объему производства продукции.

В условиях перехода к рыночной экономике роль и значение снижения себестоимости продукции на предприятии резко возрастают. С экономических и социальных позиций значение снижения себестоимости продукции для предприятия заключается в следующем:

- в увеличении прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, а, следовательно, в появлении возможности не только в простом, но и расширенном производстве;
- в появлении возможности для материального стимулирования работников и решения многих социальных проблем коллектива предприятия;
- в улучшении финансового состояния предприятия и снижения степени риска банкротства;
- в возможности снижения продажной цены на свою продукцию, что позволяет в значительной мере повысить конкурентоспособность продукции и увеличить объем продаж;
- в снижении себестоимости в продукции в акционерных обществах, что является хорошей предпосылкой для выплаты дивидендов и повышения их ставки.

Решающим условием снижения себестоимости служит непрерывный технический прогресс. Внедрение новой техники, комплексная механизация и автоматизация производственных процессов, совершенствование технологии, внедрение прогрессивных видов материалов позволяют значительно снизить себестоимость продукции.

Серьезным резервом снижения себестоимости продукции является расширение специализации и кооперирования. На специализированных

предприятиях с массово-поточным производством себестоимость продукции значительно ниже, чем на предприятиях, вырабатывающих эту же продукцию в небольших количествах. Развитие специализации требует установления и наиболее рациональных кооперированных связей между предприятиями.

Снижение себестоимости продукции обеспечивается, прежде всего, за счет повышения производительности труда. С ростом производительности труда сокращаются затраты труда в расчете на единицу продукции, а следовательно, уменьшается и удельный вес заработной платы в структуре себестоимости.

Успех борьбы за снижение себестоимости обеспечивает, в первую очередь, рост производительности труда рабочих, обеспечивающий в определенных условиях экономию на заработной плате либо рост выработки, снижающий долю условно-постоянных расходов в себестоимости единицы продукции.

Важнейшее значение в борьбе за снижение себестоимости продукции имеет соблюдение строжайшего режима экономии на всех участках производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Последовательное осуществление на предприятиях режима экономии проявляется прежде всего в уменьшении затрат материальных ресурсов на единицу продукции, сокращении расходов по обслуживанию производства и управлению, в ликвидации потерь от брака и других непроизводительных расходов.

Материальные затраты, как известно, в большинстве отраслей промышленности занимают большой удельный вес в структуре себестоимости продукции, поэтому даже незначительное сбережение сырья, материалов, топлива и энергии при производстве каждой единицы продукции в целом по предприятию дает крупный эффект.

Предприятие имеет возможность влиять на величину затрат материальных ресурсов, начиная с их заготовки. Сырье и материалы входят в себестоимость по цене их приобретения с учетом расходов на перевозку, поэтому правильный выбор поставщиков материалов влияет на себестоимость продукции. Важно обеспечить поступление материалов от таких поставщиков, которые находятся на небольшом расстоянии от предприятия, а также перевозить грузы наиболее



дешевым видом транспорта. При заключении договоров на поставку материальных ресурсов необходимо заказывать такие материалы, которые по своим размерам и качеству точно соответствуют плановой спецификации на материалы, стремиться использовать более дешевые материалы, не снижая в то же время качества продукции.

Основным условием снижения затрат сырья и материалов на производство единицы продукции является улучшение конструкций изделий и совершенствование технологии производства, использование прогрессивных видов материалов, внедрение технически обоснованных норм расходов материальных ценностей.

Сокращение затрат на обслуживание производства и управление также снижает себестоимость продукции. Размер этих затрат на единицу продукции зависит не только от объема выпуска продукции, но и от их абсолютной суммы. Чем меньше сумма цеховых и общезаводских расходов в целом по предприятию, тем при прочих равных условиях ниже себестоимость каждого изделия.

Резервы сокращения цеховых и общезаводских расходов заключаются, прежде всего, в упрощении и удешевлении аппарата управления, в экономии на управленческих расходах. В состав цеховых и общезаводских расходов в значительной степени включается также заработная плата вспомогательных и подсобных рабочих. Проведение мероприятий по механизации вспомогательных и подсобных работ приводит к сокращению численности рабочих, занятых на этих работах, а, следовательно, и к экономии цеховых и общезаводских расходов.

Сокращению цеховых и общезаводских расходов способствует также экономное расходование вспомогательных материалов, используемых при эксплуатации оборудования и на другие хозяйственные нужды.

Значительные резервы снижения себестоимости заключены в сокращении потерь от брака и других непроизводительных расходов. Изучение причин брака, выявление его виновника дают возможность осуществить мероприятия по ликвидации потерь от брака, сокращению и наиболее рациональному использованию отходов производства.



## Заключение

Комплексность процесса управления в современных условиях предполагает воздействие на объект управления со стороны как производственных, так и управленческих отделов и служб предприятия, что требует полной информационной поддержки. Поэтому учетная система должна обеспечивать сопряженность и взаимосвязь различных информационных потоков, как основу для взаимодействия всех функций управления: планирования и организации, учета и контроля, анализа и регулирования.

Одним из важнейших условий получения достоверных данных о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат, их классификации. От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов, правильность и обоснованность управленческих решений. Поэтому и необходимо четкое определение состава затрат, образующих себестоимость продукции, отмежевание их от других расходов организации.

На организацию учета производственных затрат оказывают влияние виды деятельности, характер производства и вырабатываемой продукции, структура управления и размеры предприятия. При всем разнообразии производств должны соблюдаться общие принципы организации учета затрат:

- ❖ показатели учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны быть согласованы с плановыми и нормативными показателями;
- ❖ документирование затрат в момент их осуществления, отдельное отражение затрат по нормам и отклонениям от норм расхода ресурсов и оплаты труда;
- ❖ все затраты, относящиеся к производству продукции данного периода, должны быть включены в ее себестоимость;

- ❖ все затраты через систему счетов бухгалтерского учета должны быть сгруппированы по объектам учета затрат и статьям расходов;
- ❖ себестоимость продукции калькулируется на основе данных бухгалтерского учета затрат, что требует идентификации объектов учета затрат с объектами калькулирования.

По мере совершенствования бухгалтерского и управленческого учета происходит прогрессивный переход от последующего контроля себестоимости продукции по данным калькуляции фактической себестоимости к оперативному контролю в момент осуществления расходов или сразу за их проведением. При решении вопроса организации учета затрат на производство необходимо определить совокупность приемов по обеспечению своевременного, полного и достоверного определения фактических затрат, связанных с производством и продажей продукции, обеспечению контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в процессе производства и продажи, исчислению себестоимости как всей произведенной продукции, так и отдельных ее видов.

В условиях рыночной экономики затраты на производство и реализацию продукции, формирующие себестоимость продукции – это важнейший показатель коммерческой деятельности предприятий, характеризующий степень и качество использования трудовых и материальных ресурсов, результаты внедрения новой техники, ритмичность производства, бережливость в расходовании средств, качество управления. Себестоимость продукции является исходной базой для определения цен, а также оказывает непосредственное влияние на прибыль, уровень рентабельности.

Себестоимость отражает затраты предприятия на производство и сбыт продукции, выраженные в денежном выражении. Кроме этого, в себестоимости как в обобщающем экономическом показателе находят свое отражение все стороны деятельности предприятия: степень технологического оснащения производства и освоения технологических процессов; уровень организации и труда, степень использования производственных мощностей; экономичность

использования материальных и трудовых ресурсов и другие условия и факторы, характеризующие производственно-хозяйственную деятельность.

Для комплексного анализа себестоимости продукции применяются специальные показатели, которые позволяют рассчитывать и анализировать затраты предприятия на весь объем произведенной товарной продукции, затраты на производство конкретного вида продукции, а также затраты предприятия на получение каждого рубля выручки.

Наиболее важным моментом в изучении такого показателя, как себестоимость является рассмотрение факторов, влияющих на показатель и определение основных направлений по снижению себестоимости. От того, как решает предприятие данный вопрос зависит получение наибольшего эффекта с наименьшими затратами, рост накоплений, экономия трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Себестоимость отражает большую часть стоимости продукции и зависит от изменения условий производства и реализации продукции. Поэтому существенное влияние на уровень затрат оказывают технико-экономические факторы производства. Это влияние проявляется в зависимости от изменений в технике, технологии, организации производства, в структуре и качестве продукции и от величины затрат на ее производство. Отсюда следует, что выявление резервов снижения себестоимости должно опираться на комплексный технико-экономический анализ работы предприятия: изучение технического и организационного уровня производства, использование производственных мощностей и основных фондов, сырья и материалов, рабочей силы, хозяйственных связей, а также всех составляющих себестоимости.

Систематическое снижение себестоимости обеспечивает не только рост прибыли предприятия, но дает государству дополнительные средства, как для дальнейшего развития общественного производства, так и для повышения материального благосостояния трудящихся.

Данная дипломная работа показывает важность и необходимость применения анализа затрат на производство и реализацию продукции (себестоимости) в деятельности предприятия. Современное состояние анализа можно охарактеризовать, как довольно основательно разработанную в

теоретическом плане науку. Ряд методик используется в управлении производством на разных уровнях.

На основании теоретических и практических разработок, вместивших в себе обширный труд ученых, разрабатывавших эту проблему, и изложенных в данной дипломной работе, можно сделать некоторые выводы.

1. Себестоимость продукции — один из основных показателей, характеризующий уровень организационно-технического развития предприятий, качество, результаты деятельности, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующих субъектов.
2. Анализ себестоимости продукции, работ и услуг 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.
3. Перспективы развития анализа в теоретическом и практическом направлении тесно связаны с развитием смежных наук, в первую очередь математики, статистики, бухгалтерского учета и др.
4. Анализ себестоимости по статьям затрат дает возможность установить динамику отдельных статей и ее влияние на себестоимость продукции. Результат анализа позволяет видеть, под влиянием каких статей расходов сформировался тот или иной уровень себестоимости, в каких направлениях необходимо вести борьбу за снижение себестоимости.
5. Наиболее тщательно должны анализироваться непроизводительные расходы и потери. Только повседневный контроль таких расходов и потерь, оперативный анализ факторов, их обусловивших, помогут исключить нерациональные траты живого и овеществленного труда.
6. Соблюдение режима экономии повышает экономическую эффективность производства, увеличивает прибыль и расширяет возможности материального стимулирования.

Методика бухгалтерского учета и анализа затрат на производство и реализацию продукции рассмотрена в рамках данной дипломной работы на примере швейного предприятия ООО «Вларан». По данным бухгалтерского и управленческого учета, полученным на данном предприятии произведен подробный анализ затрат на производство и реализацию продукции (себестоимости):

- анализ динамики и структуры себестоимости;
- анализ себестоимости по экономическим элементам;
- анализ себестоимости по статьям калькуляции.

По результатам анализа определены резервы снижения себестоимости продукции на предприятии; выявлены возможности повышения эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства и сбыта продукции; изучения технического и организационного уровня производства; использования производственных мощностей и основных фондов, сырья и материалов, рабочей силы, хозяйственных связей и т. д.

Проанализировав себестоимость можно дать следующую общую оценку: предприятию в первую очередь необходимо пересмотреть нормы и рациональность расходования материальных ресурсов, в частности сырья и материалов, топлива и энергии. Именно перерасход по этим статьям оказал особо сильное отрицательное влияние на снижение себестоимости продукции. По результатам общей оценки можно наметить дальнейшее направление углубления анализа для более полного и всестороннего выявления резервов экономии производственных ресурсов.

Сумма рассчитанных резервов за 2004 г. составила 43737,98 тыс. руб., в том числе:

- ликвидации превышения прямых материальных затрат — 42904,18 тыс. руб.;
- доведение до нормативных размеров РСЭО — 133,8 тыс. руб.
- сокращение общецеховых и общезаводских расходов — 700 тыс. руб., в том числе:
  - ✓ прочих общецеховых расходов — 320 тыс. руб.

- ✓ прочих общецеховых расходов — 180 тыс. руб.
- ✓ ликвидация общецеховых непроизводительных расходов — 200 тыс. руб.



## Список использованной литературы:

1. План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом МФ РФ №33н от 06.05.99г. (в редакции приказа МФ РФ №27н от 30.03.2001г.).
3. Проект Методических указаний по учету затрат на производство продукции, работ, услуг// Официальные материалы – приложение к журналу «Бухгалтерский учет» - №11 – 2003г.
4. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. «Финансовый анализ» – Москва, ДИС, 1999г.
5. Аудит: Учебник для вузов/ В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А.Савин и др.; под ред.профессора Подольского В.И. – Москва, ЮНИТИ-ДАНА, 2004г.
6. Балабанов И.Т. «Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта» – Москва, «Финансы и статистика», 2005г.
7. Баранов В.В. «Финансовый менеджмент: Механизмы финансового управления предприятиями в традиционных и наукоемких отраслях» – Москва, Дело, 2002г.
8. Бланк И.А. «Финансовый менеджмент» – Киев, Ника Центр Эльга, 2003г.
9. Бурцев В.В. «Управленческий аудит системы бюджетирования» // «Аудиторские ведомости» - №12 – 2003г.
- 10.Бурцев В.В. «Планирование продуктовых программ как функция управленческого учета» // «Налоговое планирование» - №1 – 2005г.
- 11.Бурцев В.В. «Структура бюджетирования» // «Аудит и налогообложение» - №9 – 2005г.
- 12.Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф. «Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений» – Санкт-Петербург, «Издательский дом Герда», 2005г.

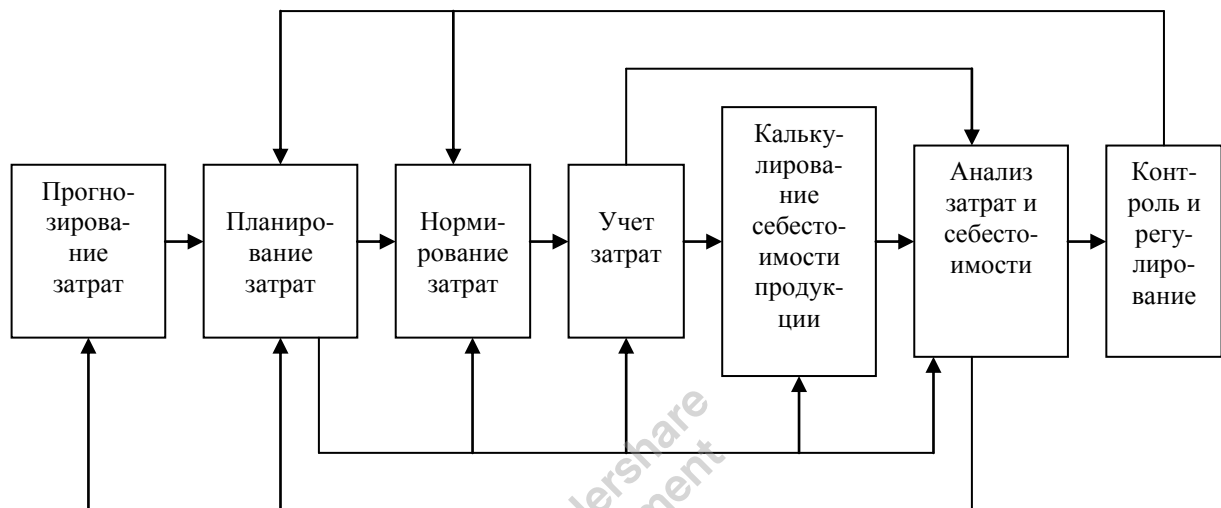
13. Вахрушина М.А. «Бюджетирование: задачи и процедуры» // «Современный бухгалтер» - №12 – 2004г.
14. Герчикова И.Н. «Менеджмент» 3-е изд. перераб. и доп. – Москва, ЮНИТИ, 2002г.
15. Гусева Е.Э. Развитие управленческого учета в современных условиях хозяйствования» // «Современный бухгалтер» - №2 – 2005г.
16. Ермакова Н.А. «Учет нормативных затрат и отклонений по бизнес-процессам, видам деятельности и объектам калькулирования» // «Современный бухгалтер» - №2 – 2005г.
17. Ермолович Л.Л. «Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия» - Минск, БГЭУ, 2003г.
18. Ефимова О.В. «Финансовый анализ» – Москва, Бухгалтерский учет, 2004г.
19. Ефремова А.А. «Различие понятий «расходы» и «затраты» в бухгалтерском учете» // Бухгалтерский учет - №16 – 2005г.
20. Ковалев А.И., Привалов В.П. «Анализ финансового состояния предприятия» – Москва, Центр экономики и маркетинга, 2005г.
21. Ковалев В.В. «Финансовый анализ: управление капиталом, выбор инвестиций, анализ отчетности» – Москва, «Финансы и статистика», 2000г.
22. Парушина Н.В. «Анализ финансовых результатов по данным бухгалтерской отчетности» // Бухгалтерский учет – 2004 - №5.
23. Пешкова Е.П. «Маркетинговый анализ в деятельности фирмы» – Москва, Проспект, 2002г.
24. Пушкарев Е. «Типы бюджетных моделей» // «Финансы» - №4 – 2004г.
25. Ревенков А.Н. «Финансовое планирование как элемент хозяйственного управления» // «Финансы» - №3 – 2005г.
26. Савицкая Г.В. «Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности» 2-е изд. исправл. – Москва, ИНФРА-М, 2003г.
27. Сысоев Н.И. «Отражение затрат в управленческом учете» // Бухгалтерский учет - №6 – 2004г.
28. Управленческий учет: Учебное пособие/Под ред. А.Д.Шеремета – Москва, ФБК-ПРЕСС, 2004г.



- 29.Хорунжий Л.И. «Управленческий учет затрат» // «Аудиторские ведомости» - №4 – 2005г.
- 30.Финансы: Учебник – 2-е изд. перераб. и доп./ Под ред. В.В.Ковалева – Москва, ТК Велби, 2003г.
- 31.Шеремет А.Д. «Теория экономического анализа» – Москва, ИНФРА-М, 2004г.



**Внутренняя взаимосвязь элементов системы управления  
себестоимостью продукции [8, С.179]**



**Определение затрат на продукт**

**Определение полной себестоимости продукции**