Санкт-Петербургский Государственный Университет

Экономики и Финансов

Кафедра экономического анализа хозяйственной деятельности

Курсовая работа по курсу «Экономический анализ» на тему

«Экономический анализ затрат на производство продукции»

Выполнена студентом 453 группы

Небесовым И.И.

Проверил ст. преподаватель

Курносова В.П.

Санкт-Петербург,

2002 г.

Содержание

Введение 3

Глава 1. Понятие, состав и классификация затрат на производство 4

§1. Расходы, затраты и себестоимость 4

§2. Состав затрат на производство 6

§3. Группировки производственных затрат 10

§4. Классификация производственных затрат 12

Глава 2. Сводный учет затрат на производство и калькулирование отчетной себестоимости 17

Глава 3. Анализ структуры затрат на производство и реализацию продукции 21

§1. Смета затрат на производство и реализацию продукции. 21

§2. Управление себестоимостью 24

§3. Основные показатели себестоимости 25

§4. Анализ структуры затрат на производство 27

§5. Анализ затрат в разрезе экономических элементов 28

§6. Анализ материальных затрат в себестоимости продукции 30

§7. Анализ затрат на оплату труда 33

§8. Анализ затрат, связанных с использованием основных фондов 35

§9. Анализ комплексных затрат в себестоимости продукции 37

9.1. Анализ расходов по обслуживанию производства и управлению 38

9.2. Анализ коммерческих расходов. 39

§10. Маржинальный анализ себестоимости и прибыли. 40

Заключение. 43

Список использованной литературы. 44

# Введение

Процесс производства занимает центральное место в деятельности организации и представляет собой совокупность технологических операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Производство обусловлено взаимодействием трех основных факторов — рабочей силы, средств труда и предметов труда. Участие этих факторов в производстве требует соответствующих расходов: во-первых, для обеспечения непрерывного производственного процесса необходима закупка материальных ресурсов, в результате чего формируются входящие расходы; во-вторых, хозяйственные средства расходуются непосредственно в процессе переработки материально-производственных запасов для изготовления продукции и ее продажи — на заработную плату работников, стоимость израсходованных на изготовление продукции предметов труда, амортизацию средств труда, занятых в производстве, обслуживание производства и управление (заработная плата обслуживающего и управленческого персонала, стоимость предметов труда, израсходованных на общепроизводственные и общехозяйственные нужды (отопление, освещение, уборку помещений и т.п.), амортизация зданий и хозяйственного инвентаря цехов и общехозяйственных сооружений и др.).

Анализ производственных затрат, основанный на данных оперативного учета, занимает одно из важнейших мест в анализе экономической деятельности предприятия, т.к. является основой для контроля за эффективностью деятельности предприятия и эффективностью использования производственных ресурсов.

В данной работе рассматриваются основные способы и методы анализа затрат на производство на промышленном предприятии, а также вопросы и проблемы, возникающие в связи с этим анализом

# Глава 1. Понятие, состав и классификация затрат на производство

## §1. Расходы, затраты и себестоимость

Специалисту, проводящему анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия, следует различать понятия расходов, затрат и себестоимости. Тактической целью любого предприятия является получение стабильного дохода и приемлемого уровня прибыли. Цель эта достигается предприятием в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, которая немыслима без расходов. С хозяйственной точки зрения расходы представляют собой потребление или использование товаров и услуг в процессе получения дохода, т.е. являются его "оборотной" стороной, своеобразной "экономической жертвой", необходимой для получения дохода[[1]](#footnote-1). Из такого общего определения следует, что расходы - это любые выплаты, которые производит предприятие в процессе своей хозяйственной деятельности.

С финансовой точки зрения расходы являются "неблагоприятным" Движением денежных средств, уменьшающим прибыль предприятия. Однако это тоже слишком общий взгляд на то, что такое расходы. Все ли расходы уменьшают прибыль предприятия? Ответ на этот вопрос зависит от того, на каких принципах формируется показатель прибыли. Показатели финансовой результативности деятельности предприятия формируются по данным бухгалтерского учета в соответствии с принятыми в каждой стране стандартами ведения учета и отчетности. Стандарты эти могут носить законодательный характер или быть чисто профессиональными. В России вопросы ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности регулируются законодательством.

Формирование финансового результата деятельности предприятия отражается в отчете о прибылях и убытках, являющемся одной из основных форм бухгалтерской отчетности, обязательной для составления и представления российскими предприятиями[[2]](#footnote-2). В основе его лежит представление о том, что финансовый результат (прибыль принадлежащая владельцам предприятия) формируется в несколько этапов. База прибыли - доходы от основной деятельности предприятия (выручка от реализации продукции), уменьшенные на суммы переменных расходов, понесенных для получения этого результата. Полученный показатель называют результатом реализации или результатом операционной деятельности. Его следует скорректировать на величину прочих доходов и расходов (финансовых и внереализационных), получив результат финансово-операционной деятельности (прибыль до вычета налогов). И после вычитания доли государства (налоги) остается прибыль, подлежащая распределению среди акционеров (чистая прибыль).

Схема эта представляет общие принципы формирования прибыли предприятия, но не иллюстрирует особенностей российского законодательства, которое предусматривает, что для определения финансового результата деятельности предприятия разные виды его расходов учитываются по-разному, не все они являются затратами и включаются в себестоимость. Основными законодательными актами, касающимся формирования финансовых результатов деятельности российского предприятия, является Положение по бухгалтерскому учету №10/99[[3]](#footnote-3), а также (в целях налогового учета) Глава 25 Части второй Налогового кодекса Российской Федерации Согласно этому документу себестоимость продукции - это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Из этого определения следует, что согласно российскому бухгалтерскому законодательству часть расходов, понесенных предприятием, являются затратами и включаются в себестоимость производимой продукции, а часть таковыми не является. Кроме того, в себестоимость включаются некоторые затраты, не являющиеся расходами. Самым наглядным примером таких затрат являются амортизационные отчисления, которые не связаны непосредственно с выплатами денежных средств и зависят от выбранного в рамках учетной политики способа перенесения стоимости основных средств на стоимость готовой продукции.

Таким образом, различая понятия расходов, затрат и себестоимости, можно сказать, что расходы относятся к операционной деятельности предприятия и к его денежному потоку, поскольку возникают в процессе его текущей операционной деятельности и требуют для своей оплаты денежных средств. Затраты же являются бухгалтерской категорией, с денежным потоком не связаны и служат элементами, формирующими показатель себестоимости. Часть затрат - это операционные расходы, а часть бывает связана с финансовой или инвестиционной деятельностью предприятия и включается в себестоимость продукции по частям в соответствии с утвержденными правилами и нормативами.

## §2. Состав затрат на производство

Общие правила формирования, классификации, оценки и признания расходов по обычным видам деятельности установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 199.9 г. № ЗЗн (в ред. Приказа Минфина России от 30 декабря 1999 г.№ 107н).

Отраслевые особенности учета затрат на производство, а также вопросы калькулирования коммерческой (полной) себестоимости товарной продукции рассматриваются в отраслевых нормативных документах и применяются в той части, в которой они не противоречат нормативным и правовым актам (см., например, Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественною питания, утвержденные Комитетом но торговле Российской Федерации по согласованию с Минфином России (Письмо от 25 апреля 1995 г. № 1-551/32-2);

Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ (Письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 161) и др.

Затраты на производство продукции являются текущими и включаются в затраты на производство продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты.

Затраты, связанные с капитальными вложениями, учитываются отдельно от текущих затрат — например, затраты на приобретение основных средств возмещаются постепенно путем включения в затраты на производство проданной продукции части их стоимости в виде амортизационных отчислений.

В затраты на производство продукции включаются:

**предпроизводственные**, единовременные затраты, осуществляемые до начала производства основной продукции и связанные с его подготовкой и освоением (затраты на наладку оборудования новых цехов, затраты на пробный выпуск предусмотренной проектом продукции);

**производственные затраты:**

* непосредственно связанные с выполнением технологических операций (оплата труда основных производственных рабочих с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, затраты материальных ресурсов на производство продуктов труда и др.);
* на обслуживание и эксплуатацию производственного оборудования и машин (оплата труда рабочих, занятых обслуживанием производственного оборудования, с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды и стоимость материальных ресурсов, израсходованных на работу оборудования и др.);
* связанные с управлением производством (например, оплата труда начальников цехов с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды);

управленческие и коммерческие расходы (затраты периода):

* общие и административные затраты (оплата труда руководителей, специалистов и служащих заводоуправления с относящимися к ней отчислениями на социальные нужды, затраты материальных ресурсов, израсходованных на общехозяйственные нужды, и др.);
* расходы на продажу, связанные со сбытом продукции (затраты на упаковку продукции, оплату погрузочно-разгрузочных работ, транспортировку продукции, рекламу).

Управленческие и коммерческие расходы (затраты периода) являются накладными, т.е. не относятся к затратам, напрямую связанным с производством продукции. В зависимости от разработанной в организации учетной политики эти затраты могут либо включаться, либо не включаться в себестоимость продукции, что соответствует международной учетной практике.

Необходимо отметить, что термин «расходы» в ПБУ 10/99 и МСФО привязан к отчету о прибылях и убытках (по сути, на формирование учетной (бухгалтерской) прибыли или учетной (бухгалтерской) суммы убытков). В обычной учетной практике расходы можно представить как совокупность затрат, включенных в коммерческую (полную) себестоимость проданной продукции, товаров (работ, услуг). Затраты на производство продукции (работ, услуг) и их продажу, а также на приобретение и продажу товаров относятся к расходам на обычные виды деятельности. Операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы считаются прочими расходами, состав которых также регламентируется ПБУ 10/99[[4]](#footnote-4) .

Следует отметить, что затраты подразделений организаций, оказывающих так называемые услуги непроизводственного характера (подразделения организации, осуществляющие деятельность в области общественного питания, жилищно-коммунального хозяйства и т.н.), формируют фактическую стоимость этих услуг.

Учтенные фактические затраты, связанные с оказанием указанных услуг, списываются в общеустановленном порядке в уменьшение выручки от оказания услуг (доходов от обычных видов деятельности).

Учитывая, что доходы от сдачи имущества в аренду (предоставлении за плату во временное пользование, временное владение и пользование), признаваемую в соответствии с законодательством Российской Федерации возмездным оказанием услуг, рассматриваются как доходы от обычных видов деятельности (выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг), расходы, связанные с этими операциями, должны формировать стоимость данных услуг.

Бухгалтерский учет расходов предполагает порядок их признания. Расходы признаются при соблюдении определенных условии[[5]](#footnote-5): расход хозяйственных средств (уменьшение экономической выгоды) согласно конкретному хозяйственному договору или в соответствии с действующим законодательством, а также по установленным и не противоречащим законодательству страны обычаям делового оборота; документальное обоснование суммы расхода (т.е. она должна поддаваться определению); отсутствие сомнений (неопределенности) в том, что следствием того или иного хозяйственного факта станет уменьшение экономических выгод (актив передан или передача произойдет в установленное время); определение амортизации ни основе величины амортизационных отчислений, производимых в установленном порядке. Дебиторская задолженность не признается в качестве расхода у кредитора. Расходы признаются в бухгалтерском учете независимо от прогноза поступления доходов (выручки от продажи продукции и прочих доходов), а также формы, в которой произведен расход (денежной, имущественной или иной). Следовательно, хотя затраты, связанные с производством продукции и ее продажей, организация несет с единственной целью — получить на них адекватный доход, в бухгалтерском учете признание указанных затрат расходом независимо от получения доходов обусловлено требованием полноты, а также принципом начисления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, следствием которых образуется расход).

В Отчете о прибылях и убытках обеспечивается объективная сопоставимость расходов с полученными на них доходами. Кроме того, в указанной отчетности расходы признаются:

* безотносительно к расчетам налогооблагаемой базы;
* по соответствию расходов доходам, признанным в установленном порядке;
* в случаях, когда в хозяйственных ситуациях расходы признаны, однако получение на них доходов (экономических выгод) или активов становится в силу объективных причин явно бесперспективным (дебиторская задолженность с просроченной исковой давностью, затраты, обусловленные простоями но вине организации, затраты на продукцию, производство которой приостановлено в связи с отказом покупателя от обязательств но договору поставки, и т.п.);
* но обязательствам, не обусловленным признанием соответствующих активов (например, группа затрат, не связанных с созданием имущества). Расходы признаются также, если их соотношение доходам трудно установить в рамках отчетного периода, поскольку поступление доходов возможно лишь в нескольких следующих за отчетным периодах, а потому не может учитываться по прямому признаку и, следовательно, требуется обоснованное распределение расходов между отчетными периодами с помощью принятых учетной политикой косвенных показателей.

## §3. Группировки производственных затрат

Затраты, включаемые в затраты на производство продукции, группируются по двум основным признакам:

1. что и сколько расходовано на производство;
2. на что произведены затраты.

Группировки затрат по экономическим элементам производится по первому признаку, охватывает производственное использование всех хозяйственных ресурсов организации и является единой для всех отраслей экономики. При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена и группировка по следующим элементам:

1. материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты[[6]](#footnote-6).

Организации, осуществляющие промышленную деятельность используют типовую группировку затрат, которая содержит следующие статьи:

1) сырье и материалы;

2) возвратные отходы (вычитаются);

3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организации;

4) топливо и энергия на технологические цели;

5) заработная плата основных производственных рабочих;

6) отчисления на социальные нужды;

7) расходы на подготовку и освоение производства;

8) общепроизводственные расходы;

9) общехозяйственные расходы;

10) потери от брака;

11) прочие производственные расходы

Итого производственная себестоимость продукции

12) расходы на продажу

Итого коммерческая себестоимость продукции.

Следует иметь в виду, что отраслевые группировки затрат по статьям калькуляции могут значительно отличаться от типовой. Например, в перечне статей калькуляции в производствах электроэнергии содержится статья «Амортизация основных средств, производственного инвентаря и приспособлений» и отсутствуют статьи «Сырье и материалы», «Возвратные отходы», «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций», «Расходы на подготовку и освоение производства», «Общепроизводственные расходы» и «Потери от брака». В машиностроении расходы на обслуживание и эксплуатацию машин входят в состав общепроизводственных, а в строительстве непосредственно связаны с возведением того или иного объекта стройки.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для обобщения затрат на производство но организации в целом в разрезе экономических элементов затрат и калькуляционных статей расходов применяется журнал-ордер № 10.

## §4. Классификация производственных затрат

По способу включения в себестоимость продукта труда затраты на его производство подразделяются на прямые и косвенные. Такая классификация затрат используется в сложных производствах (машиностроении, легкой промышленности, сельском хозяйстве), отличающихся многономенклатурным производством.

Прямые затраты непосредственно относятся к конкретному объекту калькуляции (видам изделий или группам однородных изделий, работам, услугам) — это затраты сырья и материалов, заработной платы производственных рабочих, занятых изготовлением продукции, вместе с отчислениями на социальные нужды и другие затраты, которые можно отнести на себестоимость продукции на основании первичных документов.

**Косвенные затраты** не имеют непосредственного отношения к производству данного наименования продукции, в связи с чем не могут быть отнесены в их себестоимость прямым счетом, а распределяются косвенно (т.е. условно).

Косвенные затраты, как правило, предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах: «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу» (в учете поставщика), «Потери от брака». Они распределяются между различными изделиями пропорционально предусмотренной учетной политикой показателям с помощью заранее рассчитанных коэффициентов. В качестве базы распределения могут быть выбраны: сумма начисленной заработной платы основных производственных рабочих, количество отработанных машино-часов, объем выпущенной продукции и т.д. Коэффициент распределения косвенных расходов рассчитывается путем деления величины косвенных расходов на общую сумму прямых расходов.

Классификация расходов на прямые и косвенные характерна для многопрофильных производств. В организациях электроэнергетики, добывающих отраслей и других производствах, выпускающих одно наименование продукции (т.е. в организациях, в которых существует только один объект калькуляции), все расходы считаются прямыми.

По экономическому составу затраты классифицируют на основные и накладные.

**Основные затраты** непосредственно связаны с циклом производства продукта труда и его обслуживанием — это затраты, связанные с подготовкой, освоением производства, самим производственным циклом (в том числе потери от брака, затраты на повышение качества выпускаемой продукции), а также расходы на обслуживание процесса производства. Иными словами, основные затраты включают в себя прямые расходы и расходы на эксплуатацию и обслуживание оборудования (затраты сырья, основных, вспомогательных и упаковочных материалов, заработной платы основных производственных рабочих, а также наладчиков и рабочих, занятых ремонтом оборудования, вместе с отчислениями на социальные нужды и др.).

**Накладные затраты** связаны с организацией производства и управлением и включают в себя общехозяйственные затраты, а также затраты на управление производством, например заработную плату руководителей, специалистов и служащих, вместе с отчислениями на социальные нужды, расходы на перемещение, содержание вычислительного центра (ВЦ), пожарно-сторожевую охрану, отопление помещений и др.

По отношению к объему производства затраты делятся на переменные, условно-переменные и условно-постоянные.

**Переменными** являются затраты, размер которых изменяется прямо пропорционально изменению физического объема производства.

Прямые затраты, как материальные, так и трудовые, всегда являются переменными, так как непосредственно зависят от объемов производства и продаж продукции. Затраты электроэнергии, топлива, вспомогательных материалов, которые относятся к общепроизводственным расходам, также могут быть переменными. Например, от физических объемов производства и продаж продукции зависят затраты на продажи — на упаковку, складирование, выполнение погрузочно-разгрузочных работ, транспортировку, охрану грузов. Таким образом, часть косвенных расходов может быть классифицирована как переменные. Переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной.

**Условно-переменные** затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной.

К условно-переменным относятся затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, а также заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов.

**Условно-постоянные** затраты практически не зависят от изменения объема производства продукции — это общехозяйственные расходы, часть общепроизводственных расходов (сумма начисленной амортизации по зданиям, сооружениям, машинам и оборудованию и т п.), часть расходов на продажу (расходы на рекламу продукции).

Условно-постоянные расходы, рассчитанные на единицу продукции, изменяются при изменении объема производства, т.е. с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается.

По участию в процессе производства затраты разделяют на производственные и связанные с процессом продаж продукции (коммерческие).

Производственные затраты связаны с изготовлением продукции и образуют се производственную себестоимость.

Напомним, что затраты на продажу — это затраты поставщика, связанные с отгрузкой и продажей продукции.

В зависимости от эффективности затраты делятся на производительные и непроизводительные,

Производительные затраты относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.

Непроизводительные затраты вызваны недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества, а также внешними обстоятельствами (неокупаемые затраты).

К непроизводительным расходам можно отнести оплату простоев производства по вине администрации цехов и организаций, а также по внешним причинам, виновники которых не установлены, доплата за сверхурочную работу, сверхнормативные (невозмещенные) потери от брака, убытки от стихийных бедствий, штрафы, уплаченные другим организациям, потери от списания безнадежных долгов и др.

По составу затраты делятся на одноэлементные и комплексные.

**Одноэлементные затраты** состоят из одного элемента (заработной платы, амортизации и т.п.), комплексные — из нескольких элементов.

**К комплексным затратам** относят, например, общезаводские и общецеховые расходы, в состав которых входят заработная плата, амортизация и другие одноэлементные расходы.

По отнесению к периоду затраты делятся на расходы будущих периодов (отложенные затраты) и зарезервированные расходы.

**Расходы будущих периодов (отложенные затраты)** -— это затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода, а рассматриваемые как активы, — например, суммы арендной платы или страховых платежей, уплаченные на несколько месяцев или лет вперед. Эти расходы обычно подлежат включению в затраты на производство продукции (работ, услуг) в последующие месяцы или годы равномерно.

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

**Зарезервированные затраты** еще не наступили фактически, но уже включены и затраты на производство продукции (работ, услуг), т.е. зарезервированы на плановую (прогнозируемую) сумму предстоящих затрат.

Зарезервированные затраты образуют специальные резервы, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату ежегодных пособий за выслугу лет и пр.

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

Зарезервированные затраты еще не наступили фактически, но уже включены и затраты на производство продукции (работ, услуг), т.е. зарезервированы на плановую (прогнозируемую) сумму предстоящих затрат.

Зарезервированные затраты образуют специальные резервы, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату ежегодных пособий за выслугу лет и пр.

# Глава 2. Сводный учет затрат на производство и калькулирование отчетной себестоимости

Сводный учет затрат на производство заключается в обобщении данных аналитического учета по счету 20 «Основное производство» и ведется по центрам затрат и ответственности, калькуляционным статьям по текущим нормам (изменениям, отклонениям) норм в разрезе групп однородных изделий или по конкретным изделиям. В калькуляционном аспекте свод производственных затрат обеспечивает информацию для распределения валовых затрат между товарным выпуском и незавершенным производством по текущим нормам и отклонениям от норм в разрезе цехов по каждой группе однородных изделий.

Порядок обобщения затрат определяется в зависимости от применяемого варианта сводного учета производственных затрат. Существуют предусмотренные действующими руководящими документами варианты сводного учета затрат на производство — полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. Полуфабрикатный вариант предполагает параллельный учет движения остатков незавершенного производства в бухгалтерии и оценку каждого наименования деталей и сборочных единиц цехов-изготовителей по фактической цеховой себестоимости, что в связи с целым рядом объективных производственно-организационных условий нереально. При бесполуфабрикатном варианте бухгалтерский учет движения производственных заделов не ведется: затраты на производство могут распределяться между товарным выпуском и остатками производственных заделов в целом по организации.

Некоторые организации с успехом применяют своеобразный полуфабрикатный вариант, сочетающий оперативный учет движения деталей и сборочных единиц в натуральных измерителях с бухгалтерским стоимостным учетом, Межцеховое движение деталей и остатков незавершенного производства оценивается по твердым внутризаводским ценам, полностью соответствующим нормативным калькуляциям на детали и сборочные единицы по затратам цеха. Некоторые организации включают в учетную цену только стоимость материалов и покупных полуфабрикатов или трудовые затраты по текущим нормам, однако первая оценка предпочтительнее, так как обеспечивает полную увязку оперативного учета с бухгалтерским при значительном снижении трудоемкости сводного учета затрат на производство.

В межинвентаризационный период остатки незавершенного производства на конец месяца определяются расчетным способом как разница между валовыми затратами на производство, дополненными стоимостью незавершенного производства на начало месяца, и суммой, состоящей из стоимости товарного выпуска и неисправимого брака (все показатели оцениваются по нормативной себестоимости). При таком способе учета затраты в незавершенном производстве не имеют прямого отношения к натуральным остаткам незаконченной обработкой продукции. Поэтому при отсутствии надлежащего учета отклонений от текущих норм, контроля за выработкой и движением незавершенного производства, своевременным оформлением брака и других потерь часть фактических затрат «оседает» в затратах на незавершенное производство. В результате происходят искусственное завышение остатков незавершенного производства и занижение фактической себестоимости товарного выпуска, что усугубляется в случае завышения текущих норм и нормативов. Иначе говоря, неучтенные (недокументированные) отклонения от текущих норм в значительных суммах становятся неизбежными и выявить их можно только при инвентаризации незавершенного производства. Такие искажения себестоимости продукции могут стать постоянными, поскольку инвентаризации заделов проводятся зачастую некачественно.

В связи с этим трудно переоценить необходимость совершенствования оперативного учета внутри- и межцехового движения продукции. Задача состоит в том, чтобы оперативно выявлять возникающие «разрывы» баланса поданного в производство количества материалов и изготовляемой из него продукции по всему технологическому маршруту. Оперативный контроль за межцеховым движением деталей и узлов можно осуществлять путем ежедневного составления балансов деталей по технологическим операциям и центрам ответственности согласно данным приемо-сдаточных накладных (дуаль-карт, план-карт), массивов нормативно-справочной информации и ежедневных остатков продукции. Разумеется, нет необходимости в составлении балансов на всю номенклатуру деталей и сборочных единиц — достаточно будет балансов только по наиболее материалоемкой продукции, причем не исключаются другие критерии выборки. Количество деталей на внутримесячную дату определяют суммированием остатка деталей на начало отчетной даты и количества выработанной цехом (участком) и принятой от других цехов продукции и вычитанием из полученного итога сданных цехам-потребителям или на склад забракованных, утраченных деталей. Балансовый контроль важно дополнить непрерывными (в течение года) выборочными инвентаризациями по той же номенклатуре продукции, по которой составляются ежедневные балансы. Подобные проверки нетрудоемки, но весьма эффективны в системе внутрихозяйственного контроля. По накопительным данным составляется месячная машинограмма-отчет «Движение деталей и сборочных единиц по цеху, заводу», в которой по приходу показываются коды деталей, узла, исполнителя, операции, цеха-поставщика, прочего прихода, количество по приходу, остаток на начало месяца, всего; по расходу — код потребители, количество сданной продукции, код сборочной единицы, количество на сборку узлов, сдано в изолятор брака, прочие списания (по коду статьи, количество), итого по расходу; остаток на конец месяца. Месячный баланс деталей и сборочных единиц используется для оценки незавершенного производства. Составление ежедневных и месячных балансов, проверенных выборочными инвентаризациями, позволяет существенно повысить достоверность сводного учета затрат на производство и отказаться от трудоемких сплошных месячных инвентаризаций, заменив их квартальными и даже полугодовыми.

Обобщение затрат на производство осуществляется по цехам и заводу в целом по кодам объектов учета затрат, статьям калькуляции, подгруппам статей, валовым затратам и списаниям на товар­ный выпуск по нормам, изменениям норм и отклонениям от них. Итоговые данные свода затрат должны точно совпадать с данными синтетического счета 20 «Основное производство».

Ведомость сводного учета затрат в целом по цеху, а затем и заводу представляет собой оборотную ведомость по счету 20. В ней отражаются остатки незавершенного производства на начало и конец месяца; обороты по дебету (валовые затраты на производство по текущим нормам, изменениям, отклонениям от норм); обороты по кредиту (списание на товарный выпуск по нормам, изменениям норм, отклонениям от них; на окончательный брак по нормам; на прочие списания).

Для бухгалтерского обобщения затрат на производство и исчисления фактической производственной себестоимости товарной продукции в целом по организации при наличии журнально-ордерной формы бухгалтерского учета может применяться регистр бухгалтерского учета, аналогичный журналу-ордеру 10. Основанием записей на бухгалтерских счетах в этом регистре являются данные ведомостей 12 и 15. Журнал-ордер 10 представляет собой таблицу: по вертикали — дебет счетов затрат, включая счета 96 «Резерв предстоящих платежей» и 97 «Расходы будущих периодов»; по горизонтали — кредит счетов амортизации, хозяйственных ресурсов и расчетов (обязательств); в его трех разделах приводятся обобщенные по дебету счетов с кредита счетов данные о производственных затратах в той последовательности, в которой ведется учет затрат на производство, затем рассчитываются учтенные в первом разделе затраты по экономическим элементам и в заключение составляется расчет фактической производственной себестоимости товарной продукции основного, вспомогательного и обслуживающего производства, а затем — всей товарной продукции, произведенной организацией за отчетный период.

# Глава 3. Анализ структуры затрат на производство и реализацию продукции

## §1. Смета затрат на производство и реализацию продукции.

Издержками производства принято называть затраты живого овеществленного труда на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг, а также на их реализацию.

На практике для характеристики всех издержек производства за определенный период времени применяется термин «затраты на производство».

Издержки, относящиеся к выпущенной продукции (выполненным работам, оказанным услугам) выражаются в показателях себестоимости. Отсюда следует, что понятия «затрат на производство» и «себестоимости» неидентичны: определенная часть спланированных или учтенных затрат на производство может быть отнесена на:

непроизводственные счета (Счет 08«Вложения во внеоборотные активы», счет 29 «Непромышленные производства и хозяйства» Плана счетов бухгалтерского учета);

прирост остатков по счету 97 «Расходы будущих периодов» Плана счетов

прирост остатков незавершенного производства, полуфабрикатов и инструментов собственного производства (Счета 20, 23 Плана счетов)

Различия показателей затрат и себестоимости можно увидеть, изучив смету затрат на производство (таблица 1).

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Смета затрат на производство и реализацию продукции[[7]](#footnote-7)** |  |  |
| **№пп** | **Показатели** | **Сумма** |
| 1. | Материальные затраты | 6 741 000 |
| 1.1. | сырье и материалы | 6 741 000 |
| 1.2. | природное сырье | 0 |
| 1.3. | топливо | 0 |
| 1.4. | эл.энергия | 0 |
| 2. | Затраты на оплату труда | 390 000 |
| 3. | Отчисления на соц.нужды[[8]](#footnote-8) | 197 340 |
| 4. | Амортизация основных фондов | 680 |
| 5. | Прочие затраты | 700 000 |
| **6.** | **Итого затрат на производство** | **8 029 020** |
| 7. | Затраты, списываемые на непроизводственные счета | 0 |
| 8. | Прирост остатков по сч.97 | 6 725 |
| 9. | Прирост остатков НЗП | -337 000 |
| 10. | Планируемая производственная себестоимость | 8 359 295 |
| 11. | Коммерческие расходы | 0 |
| **12.** | **Полная плановая себестоимость выпуска продукции** | **8 359 295** |
| 13. | Ср. проц-т рент-ти прод-и к полн.себестоим-ти | 10 |
| 14. | Планир. ст-ть выпуска продукции в ценах п\п-я-изготовителяля | 9 195 295 |
| 15. | остатки ГП на начало периода | 0 |
| 16. | остатки ГП на конец периода | 0 |
| 17. | Планируемая выручка от продаж | 9 195 295 |
| 18. | Планируемая прибыль от продаж | 1 116 203 |
| Планируемые затраты на 1 руб продукции, коп |  | 0,87 |

Пояснения к таблице.

Пункт 1 рассчитывается на планируемую номенклатуру и ассортимент изделий (работ, услуг) на основе норм расхода сырья и материалов, а также заготовительной себестоимости продукции.

Пункт 2 рассчитывается на основе планируемой численности персонала по его группам (категориям) и средней заработной плате каждой группы.

Пункт 3 рассчитывается на основе планируемого ФОТ (фонда оплаты труда) и утвержденных нормативов отчислений (ставок единого социального налога)[[9]](#footnote-9)

Пункт 4 рассчитывается на основе предполагаемого движения объектов основных средств, действующих норм амортизации, с учетом принятого коммерческой организацией способа ее начисления[[10]](#footnote-10)

Пункт 5 планируется в разрезе отдельных видов расходов на основе данных за предыдущие периоды и с учетом предполагаемых изменений.

Пункт 8 сметы может предусматривать увеличение или уменьшение остатков по счету 97 «Расходы будущих периодов». Увеличение данного показателя означает соответственное уменьшение общей себестоимости.

Пункт 17. Планируемая выручка отличается от стоимости продаж (Так, например, можно продать уже имеющуюся продукцию, произведенную в прошлых периодах).

Правила расчета показателя «Затраты на 1 рубль стоимости продукции будут рассмотрены в следующем параграфе.

Смета себестоимости продаж – важный раздел финансового плана организации. С помощью сметы определяется:

1. плановая сумма затрат на производство;
2. планируемый объем продаж;
3. планируемая себестоимость продаж;
4. планируемая прибыль от продаж.

Смета составляется в разрезе экономических элементов. Состав ее определяется Главой 25 НК РФ (для целей налогового учета), ПБУ 10/99, а также положением № 661 (1996 год). Эти документы также содержат детальный состав расходов по каждому элементу.

## §2. Управление себестоимостью

Управление себестоимостью – процесс формирования издержек производства и себестоимости как всего объема, так и единицы продукции, а также процесс определения продежных цен и рентабельности продукции.

Цели управления себестоимостью – выявление возможной экономии всех видов затрат; выявление резервов уменьшения себестоимости конкретных изделий для увеличения их конкурентоспособности на рынке сбыта.

Пути повышения конкурентоспособности.

1. За счет экономии традиционных затрат можно произвести дополнительные затраты на повышение качества, внешнего вида и упаковки. Это позволяет ускорить процесс реализации;
2. Уменьшение себестоимости позволяет в определенных границах снижать цену и таким образом ускорять реализацию, снижать затраты на хранение;
3. Установление скидок для определенных категорий покупателей: сезонные, праздничные, при покупке крупных партий.

Основные элементы системы управления себестоимостью.

1. Прогнозирование.

Расчет величины достигаемого уровня затрат с целью определения путей развития производства и повышения его эффективности.

1. Планирование.

Расчет величины затрат на более короткий период времени с учетом организационного и технического уровня производства.

1. Нормирование затрат.

Определение оптимального размера затрат, необходимого для производства запланированных к выпуску изделий.

1. Учет фактических затрат и калькулирование себестоимости продукции.
2. Анализ.

* исследование поведения затрат, особенно вызванных отклонениями от нормального производственного процесса;
* сравнение фактических и плановых затрат для поиска резервов экономии затрат;

1. Регулирование.

Принятие управленческих решений и проведение их в жизнь.

## §3. Основные показатели себестоимости

Себестоимость продукции, работ, услуг представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, средств и предметов труда, услуг других организаций и оплату труда работников.

Показатели себестоимости классифицируются:

1. По назначению:

* проектные;
* плановые;
* нормативные;
* отчетные (фактические за предыдущий период);
* базисные.

1. По отношению к объему продукции:

* себестоимость калькуляционной единицы продукции (1 штука, 10 штук, килограмм, метр и т.п.)[[11]](#footnote-11);
* себестоимость всего выпуска данного вида продукции (группы однородной продукции);
* себестоимость всей выпущенной продукции за период;
* себестоимость всей реализованной продукции за период.

1. По полноте учета затрат

* операционная (неполная) себестоимость – учитываются только переменные затраты;
* цеховая себестоимость;
* производственная себестоимость;
* полная себестоимость.

В экономическом анализе в качестве относительных показателей используется величина в копейках (процентах) на 1 рубль стоимости продукции.

Затраты на 1 руб полная себестоимость выпущенной (реализованной) продукции, тыс.руб.

= \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

продукции, коп стоимость выпущенной (реализованной) продукции,

тыс.руб.

В числителе этого показателя может быть представлена часть полной себестоимости продукции, т.е. затраты по 1 элементу, либо по одной или нескольким калькуляционным статьям себестоимости.

Таким образом, можно рассчитать, например, сметные затраты на 1 рубль продукции (см. главу 3, §1, таблица 1):

ЗЗ на 1 руб = 8 359,295 / 9 195,295 = 0,87 руб

Использование относительных показателей особенно важно в условиях инфляции, т.к. абсолютные показатели теряют сопоставимость из-за инфляционных процессов.

## §4. Анализ структуры затрат на производство

Структура затрат на производство характеризует долю отдельных элементов затрат в общем итоге затрат (в процентах).

С точки зрения структуры затрат различают:

1. материалоемкие производства;
2. трудоемкие производства;
3. фондоемкие производства.

Информация о затратах содержится в форме 5 годового бухгалтерского отчета. Там приводятся сведения о затратах на производство в разрезе экономических элементов и в целом по итогу затрат за 2 года (отчетный и аналогичный предыдущий период.

Для анализа структуры затрат на производство рекомендуется использовать следующую таблицу[[12]](#footnote-12) (Таблица 2).

Таблица 2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Анализ структуры затрат на производство[[13]](#footnote-13)** | | | | | | |
| **№** | **Показатели** | **Пред.период** |  | **Отч.период** |  | **Изм.доли,** |
| **пп** |  | **Объем** | **Доля** | **Объем** | **Доля** | **%** |
| 1 | Материалы | 4 032 892 | 86.94 | 6 741 443 | 85.21 | -1.73 |
| 2 | Оплата труда | 200 706 | 4.33 | 380 396 | 4.81 | 0.48 |
| 3 | Отчисления на соц.нужды | 85 588 | 1.85 | 138 655 | 1.75 | -0.09 |
| 4 | Амортизация основных фондов | 735 | 0.02 | 679 | 0.01 | -0.01 |
| 5 | Прочие затраты | 318 866 | 6.87 | 650 378 | 8.22 | 1.35 |
| 6 | Итого затрат на производство | 4 638 787 | 100.00 | 7 911 551 | 100.00 |  |

Из приведенной выше таблицы можно сделать вывод о том, что в отчетном периоде существенных изменений в структуре затрат на производство не произошло. Продукцию же, производимую ОАО «НТЦ «Ратэк» можно охарактеризовать, как материалоемкую.

## §5. Анализ затрат в разрезе экономических элементов

В официальной бухгалтерской отчетности[[14]](#footnote-14) не содержится достаточно данных для фактического анализа себестоимости реализованной продукции.

Сравнение абсолютной суммы затрат за 2 года не дает ответ на вопрос о том, имеет ли место экономия затрат в отчетном году по сравнению с предыдущим, т.к. сумма затрат за 2 года различается по многим причинам:

1. За каждый год затраты сложились на конкретную структуру реализации продукции (работ, услуг) данного года.
2. За каждый год затраты сложились на объем продаж товаров (работ, услуг) данного года.
3. Не учитываются инфляционные процессы. инфляция по-разному влияет на каждый элемент затрат:

* в большей степени на материалы и прочие затраты
* в меньшей степени на оплату труда и, как следствие, на отчисления на социальные нужды.

Методика, предложенная проф. Калининой А.П., предлагает нам исследовать относительные показатели (коэффициенты), с помощью которых устраняется влияние этих факторов.

Коэффициент затрат в копейках на рубль выручки (см. главу 3, §3) можно рассчитать по каждому экономическому элементу затрат. Эти коэффициенты носят следующие наименования:

1. коэффициент материалоемкости;
2. коэффициент зарплатоемкости (трудоемкости);
3. коэффициент отчислений на социальные нужды;
4. коэффициент удельной амортизации;
5. коэффициент прочих затрат;
6. коэффициент полных затрат.

Каждый из коэффициентов можно в дальнейшем детализировать. Так, например, коэффициент материалоемкости можно представить как сумму следующих коэффициентов:

1. коэффициент сырья и материалов;
2. коэффициент вспомогательных материалов;
3. коэффициент покупных полуфабрикатов и комплектующих;
4. коэффициент услуг сторонних организаций;
5. коэффициент топлива и электроэнергии на технологические нужды.

Проведем фактический анализ себестоимости и продаж для ОАО «НТЦ «Ратэк» за 2000-2001 годы (таблица 3).

Таблица 3

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Фактический анализ себестоимости и продаж** | | | | | | |
| **№** | **Показатели** | **Пред.период** |  | **Отч.период** |  | **Изм.доли** |
| **пп** |  | **Объем** | **Доля** | **Объем** | **Доля** |  |
| 1 | Материалы | 4 032 892 | 78.72 | 6 741 443 | 61.89 | -16.84 |
| 2 | Оплата труда | 200 706 | 3.92 | 380 396 | 3.49 | -0.43 |
| 3 | Отчисления на соц.нужды | 85 588 | 1.67 | 138 655 | 1.27 | -0.40 |
| 4 | Амортизация основных фондов | 735 | 0.01 | 679 | 0.01 | 0.00 |
| 5 | Прочие затраты | 318 866 | 6.22 | 650 378 | 5.97 | -0.25 |
| 6 | Итого затрат на производство | 4 638 787 | 90.55 | 7 911 551 | 72.63 | -17.92 |
| 7 | Выручка нетто | 5 122 835 |  | 10 893 097 |  |  |
| 8 | Прибыль на 1 руб выручки |  | 0.09 | 0.27 | 0.27 | +0.18 |

В отчетном периоде по сравнению с предыдущим наблюдается экономия затрат на 17,92 коп на 1 рубль выручки.

На основании полученных данных можно также рассчитать суммы относительной экономии (повышения) по каждому элементу затрат на фактическую выручку от продаж, используя следующую формулу:

Кэк (пов) = (Изм.доли элемента \* выручка отч. период) / 100

Рассчитаем эти суммы, используя данные таблицы 3.

Таблица 4

**Расчет коэффициентов относительной экономии (повышения)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Коэффициент** | **Изменение коэффициента** | **Экономия/ повышение** |
| 1 | К-т материалоемкости | -16.84 | -183 439 753 |
| 2 | К-т трудоемкости | -0.43 | -4 684 032 |
| 3 | К-т отч-ий на соц. нужды | -0.40 | -4 357 239 |
| 4 | К-т амортизации ОФ | 0.00 | 0 |
| 5 | К-т проч.з-т | -0.25 | -2 723 274 |

Для проверки правильности расчетов рассчитаем общую сумму относительной экономии затрат:

Сэк = (-17,92 \* 10 893 097) / 100 = 1 952 043

## §6. Анализ материальных затрат в себестоимости продукции

Анализ влияния на себестоимость использования материальных ресурсов можно провести в 2х направлениях:

1. Анализ материальных затрат как экономического элемента
2. Анализ материальных затрат в себестоимости конкретных изделий, т.е. по данным калькуляции этих изделий.

При анализе затрат как экономического элемента рассчитываются показатели материалоемкости в коп на 1 руб выручки (см. главу 3, §5).

В нашем примере коэффициент материалоемкости за предыдущий год составил 78,72 коп, за отчетный год – 61,89 коп. Это значит, что уровень материалоемкости в расчете на 1 руб выручки от продаж снизился на 16,84 коп. На основе этих данных можно рассчитать сумму относительной экономии материальных затрат в отчетном периоде по сравнению с предыдущим:

(-16,84 \* 10 893 097) / 100 = 1 834 398

Коэффициент материалоемкости за предыдущий и отчетный период можно детализировать в соответствии с составом затрат, входящими в элемент материальных затрат[[15]](#footnote-15). Такая детализация позволяет выявить конкретные причины изменения общего коэффициента материалоемкости в отчетном периоде по сравнению с предыдущим.

При анализе по данным калькуляции себестоимости каждого изделия используется 2й раздл калькуляции, который называется «Расшифровка материальных затрат» (1-й раздел – сводный). В этом разделе приводятся следующие данные:

* основные виды потребляемых материалов;
* количественный расход материалов на калькуляционную единицу продукции
* заготовительная себестоимость единицы потребляемых материалов

В калькуляции может содержаться блок плановых или нормативных данных, либо данных за предыдущий период. Этот блок служит базой для сравнения фактических показателей.

Если такая информация имеется, то возможно провести анализ материальных затрат в себестоимости калькуляционной единицы продукции в разрезе важнейших видов потребляемых материалов. При таком анализе выявляется влияние двух основных факторов:

* изменение количественного расхода материалов на калькуляционную единицу продукции;
* изменение заготовительной себестоимости потребляемых материалов.

Алгоритм методики, предложенной проф. Калининой А.П., выглядит следующим образом (используется метод цепных подстановок):

Базовый вариант: МЗ0 = К0 \* Ц0.

Отчетный вариант: МЗ1 = К1 \* Ц1

где: МЗ – сумма затрат по конкретному виду материалов;

К – количественный расход данного вида материалов в натуральной форме на калькуляционную единицу продукции;

Ц – заготовительная себестоимость единицы данного вида материалов в денежном выражении.

ΔМЗ = МЗ1 – МЗ0, в т.ч.

ΔМЗ(К) = ΔК \* Ц0 = (К1 – К0) \* Ц0

ΔМЗ(Ц) = ΔЦ \* К1 = (Ц1 – Ц0) \* К1

Проверка: ΔМЗ(К) + ΔМЗ(Ц) = МЗ1 – МЗ0

При дальнейшем анализе можно выявить конкретные причины влияния каждого из двух основных факторов. Так, например, изменение количественного расхода вида материалов в натуральной форме на калькуляционную единицу продукции может быть вызвано следующими причинами:

1. совершенствованием технологии производства;
2. централизацией заготовительных операций;
3. нарушением технологических режимов;
4. некондиционностью сырья;
5. недостатками материально-технического обеспечения;
6. вынужденной заменой материалов.

Изменение заготовительной себестоимости единицы данного вида материалов в денежном выражении может быть обусловлено:

1. изменением фактурной стоимости (в оптовых ценах поставщиков)
2. изменением транспортно-заготовительных расходов;
3. изменением государственных сборов.

## §7. Анализ затрат на оплату труда

Влияние эффективности использования трудовых ресурсов на затраты коммерческой организации проявляется в двух экономических элементах:

1. затраты на оплату труда
2. отчисления по единому социальному налогу.

В себестоимость продукции затраты на оплату труда входят самостоятельной статьей «Заработная плата – основная и дополнительная – производственных рабочих». Кроме этого, заработная плата входит в состав комплексных расходов: в общепроизводственные, общехозяйственные расходы и в расходы на подготовку и освоение производства.

Анализ затрат на оплату труда можно провести в трех направлениях:

1. Анализ затрат на оплату труда как экономического элемента, т.е с применением коэффициента зарплатоемкости (смю главу 3, §5).
2. Анализ использования фонда заработной платы в разрезе групп персонала.
3. Анализ заработной платы в себестоимости конкретных изделий, т.е. по калькуляции.

При анализе по 2-му направлению по каждой группе персонала фонд заработной платы можно представить в виде 2-факторной мультипликативной модели:

Базовый вариант: ФЗП0 = р0 \* з0.

Отчетный вариант: ФЗП1 = р1 \* з1

где р – среднесписочная численность работников данной группы,

з – средняя зарплата 1 работника данной группы персонала.

При анализе по каждой группе персонала сначала определяется изменение ФЗП в отчетноп периоде по сравнению с базовым:

ΔФЗП = ФЗП1 – ФЗП0

Затем можно рассчитать влияние на это изменение 2-х основных факторов.

1. Расчет методом цепных подстановок:

ΔФЗП(р) = Δр \* з0 = (р1 – р0) \* з0

ΔФЗП(з) = Δз \* р1 = (з1 – з0) \* р1

Проверка: ΔФЗП(р) + ΔФЗП(ц) = ФЗП1 – ФЗП0

1. Расчет интегральным методом

ΔФЗП(р) = Δр \* з0 + (Δр + Δз) / 2

ΔФЗП(з) = Δз \* р0 + (Δр + Δз) / 2

Проверка: ΔФЗП(р) + ΔФЗП(ц) = ФЗП1 – ФЗП0

Пример анализа изменения затрат на оплату труда с использованием метода цепных подстановок приведен в таблице 5.

Таблица 5

**Анализ изменения затрат на оплату труда в разрезе групп персонала**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Показатель** | **Пред.период** | **Отч.период** |
| **1** | **Администрация** |  |  |
|  | Среднеспис.числ-ть работников | 5 | 6 |
|  | Ср.заработная плата | 1820 | 1925 |
|  | дФЗП |  | 2450 |
|  | дФЗП(р) |  | 1820 |
|  | дФЗП(з) |  | 630 |
| **2** | **Основное производство** |  |  |
|  | Среднеспис.числ-ть работников | 18 | 19 |
|  | Ср.заработная плата | 1847.37 | 1945 |
|  | дФЗП |  | 3702.34 |
|  | дФЗП(р) |  | 1847.37 |
|  | дФЗП(з) |  | 1854.97 |
| **3** | **Совместители** |  |  |
|  | Среднеспис.числ-ть работников | 3 | 3 |
|  | Ср.заработная плата | 466.67 | 633.33 |
|  | дФЗП |  | 499.98 |
|  | дФЗП(р) |  | 0 |
|  | дФЗП(з) |  | 499.98 |

Анализ заработной платы по 3-ему направлению – по калькуляциям конкретных изделий, - предусматривает наличие информации о трудоемкости изделия и средней заработной платы на единицу трудоемкости. При анализе заработной платы, относимой на конкретное изделие, необходимо учитывать, что изменение заработной платы основных производственных рабочих зависит от следующих факторов:

1. Изменение трудоемкости изготовления отдельных единиц продукции.
2. Изменение уровня оплаты за единицу трудоемкости.

Если в калькуляции имеются сведения о затратах времени на единицу изделия и о среднечасовой оплате – можно определить влияние 2-х факторов на отклонение от плана суммы заработной платы производственных рабочих на 1 изделие.

При дальнейшем анализе необходимо выяснить причины изменения трудоемкости изделия и средней оплаты за 1 час работы. Например, уменьшение трудоемкости может быть результатом совершенствования технологического процесса или отказа от каких-либо технологических операций, что может привести к снижению качества продукции.

Увеличение оплаты за 1 час работы может быть связано с изменением состава работы (увеличением доли высокооплачиваемых работников), с увеличением тарифных ставок или разного рода доплат, например, за работу в сверхурочное время.

## §8. Анализ затрат, связанных с использованием основных фондов

Влияние эффективности использования основных фондов на затраты коммерческой организации проявляется в экономическом элементе «Амортизация основных фондов». Анализ этого влияния можно провести в 2-х направлениях:

1. На основе использования коэффициентов удельной амортизации.
2. На основе информации о движении отдельных объектов основных средств.

Коэффициенты удельной амортизации могут быть исчислены за несколько сравниваемых периодов времени по данным бизнес-планов, организаций-отраслевых лидеров, конкурентов и т.п.

Фактические показатели сопоставляются с базовыми и делаются выводы об их изменении.

Коэффициенты удельной амортизации рассчитываются в копейках (процентах) на 1 руб выручки-нетто от продаж.

сумма амортизационных отчислений за период, тыс.руб.

К уд.амортизации = \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

выручка-нетто от продаж за период, тыс.руб.

В таблице 3 §5 главы 3 приведены показатели удельной амортизации за 2 года:

КУА0= 0,01

КУА1= 0,01

Отсюда видно, что в исследуемом периоде не произошло ни относительной экономии, ни относительного увеличения затрат на амортизацию основных фондов.

Если же в организации имело место существенное изменение стоимости основных фондов (продажа или ликвидация крупных объектов, приобретение, безвозмездная передача, ввод объектов в эксплуатацию), то можно рассчитать влияние движения объектов основных фондов на сумму начисленной амортизации и, как следствие, на издержки. Такие расчеты должны проводиться исходя из конкретных сроков снятия с учета (постановки на учет) отдельных объектов.

## §9. Анализ комплексных затрат в себестоимости продукции

В составе себестоимости выделяются группы комплексных затрат:

* общепроизводственные расходы (счет 25 Плана счетов);
* общехозяйственные расходы (счет 26 Плана счетов);
* потери от брака (счет 28 Плана счетов);
* прочие производственные расходы и расходы на продажу (счет 44 Плана счетов).

При экономическом анализе каждая группа комплексных затрат изучается отдельно.

Общепроизводственные расходы (ОПР) и общехозяйственные расходы (ОХР) – это затраты по обслуживанию производства и управлению. Комплексный характер названных выше расходов означает, что каждая группа содержит несколько различных по экономическому содержанию элементов.

Одновременно названные группы расходов являются косвенными, т.е. распределяются между видами товаров (продукции, работ, услуг) пропорционально какой-либо базе, в соответствии с Приказом по учетной политике предприятия.

Задачи анализа комплексных затрат:

1. Изучение их динамики.
2. Анализ исполнения сметы по каждой группе затрат.
3. Выявление причин отклонения от сметных показателей.
4. Анализ обоснованности распределения комплексных затрат между готовой продукцией и незавершенным производством, между отдельными видами продукции.
5. Выявление резервов снижения себестоимости за счет экономии затрат.

При составлении бизнес-планов необходимо составить смету ОПР по каждому подразделению, ОХР – в целом по предприятию. Сметы, как правило, разрабатываются на год с разбивкой по кварталам. Они служат базой для контроля этой группы затрат.

При экономическом анализе проверяется выполнение смет расходов по каждому производственному подразделению, соблюдение сметы ОХР. Проверка исполнения смет производится путем сравнения фактических и сметных затрат по каждой статье. Все случаи превышения фактических затрат по сравнению со сметой должны быть тщательно проанализированы. Такой анализ возможен при ведении бухгалтерского учета ОПР в разрезе подразделений.

### 9.1. Анализ расходов по обслуживанию производства и управлению

Анализ расходов по обслуживанию производства и управлению, как правило, начинается с изучения их динамики, которая определяется с помощью относительных показателей – коэффициентов затрат на 1 руб выручки от продаж.

Этот анализ позволяет в дальнейшем выявить тенденции изменения затрат по годам, кварталам и определить дальнейшие направления анализа.

Таблица 6

**Анализ динамики расходов по обслуживанию производства и управлению**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Показатели** | **За пред. период** | **За отч. период** | **В%к пр.году** |
| 1. | Выручка нетто | 5 122 835 | 10 893 097 | 212.64 |
| 2. | Расходы по обслуживанию пр-ва, в т.ч. | 318 865 | 503 362 | 157.86 |
| 2.1. | ОПР | 0 | 0 | 0.00 |
| 2.2. | ОХР | 318 865 | 503 362 | 157.86 |
| 3. | Расходы на 1 руб выручки, в т.ч. | 0.06 | 0.05 | 74.24 |
| 3.1. | ОПР, коп. | 0 | 0 |  |
| 3.2. | ОХР, коп | 0.06 | 0.05 | 74.24 |

Фактическая сумма расходов по обслуживанию производства и управлению в отчетном периоде выше по сравнению с предыдущим. Однако, в копейках на руб выручки эта сумма несколько ниже. Это объясняется тем, что темпы роста выручки (212,64%) опережают темпы роста расходов по обслуживанию производства и управлению (157,86%). Это подтверждает необходимость анализа данной группы расходов с помощью коэффициентов в копейках на руб выручки.

Данные таблицы 6 позволяют увидеть только общую картину изменения расходов. полученные результаты являются следствием взаимодействия множества факторов. Выявить резервы экономии затрат можно лишь на основе тщательного изучения каждой группы расходов в отдельности.

### 9.2. Анализ коммерческих расходов.

Реализация товаров (продукции, работ, услуг) вызывает ряд расходов. Они называются расходами на продажу (коммерческими расходами) и включаются в полную себестоимость продаж.

В состав расходов на продажу включаются:

1. Расходы на тару и упаковку готовой продукции.
2. Расходы на транспортировку, погрузку.
3. Другие расходы по сбыту.
4. Расходы на рекламу, участие в выставках.
5. Бесплатное распространение продукции.

Согласно Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета, расходы на тару и упаковку готовой продукции считаются прямыми, условно-переменными расходами. Все прочие виды коммерческих расходов считаются косвенными.

Коммерческая организация должна составить смету расходов на продажу, используя следующие исходные данные:

* договоры поставки продукции потребителям, в которых зафиксированы условия реализации;
* суммы расходов по отдельным статьям в предыдущем периоде;
* нормы расходов.

При анализе по условно-переменным затратам рассчитывается относительные отклонения по смете. Для этого плановая себестоимость по каждой статье пересчитывается на процент выполнения плана по объему продаж, затем выявляются отклонения фактических сумм от пересчитанных плановых показателей.

В экономической литературе ведется дискуссия о том, каким образом рассчитать процент выполнения плана по объему продаж.

1. На основе оценки продукции в ценах предприятия-изготовителя (в базовых ценах):

Iq = ∑q1p0 / ∑q0p0

1. На основе оценки продукции по плановой производственной себестоимости:

Iq = ∑q1с0 / ∑q0с0

Более обстоятельно причины экономии и перерасхода можно выявит по данным бухгалтерского учета с привлечением плановых расчетов с покупателями и комиссионерами.

При анализе расходов на продажу необходимо иметь в виду, что расходы на рекламу нормируются в целях налогообложения[[16]](#footnote-16).

## §10. Маржинальный анализ себестоимости и прибыли.

Все затраты организации, как уже было нами рассмотрено в §4 главы 1, можно разделить по отношению к объему производства на условно-переменные и условно-постоянные. К условно-постоянным затратам, т.е. к затратам, величина которых не зависит напрямую от объема произведенной продукции, можно отнести:

* амортизацию основных фондов;
* арендные платежи;
* заработную плату работников аппарата управления;
* другие административно-управленческие расходы.

Важной особенностью условно-постоянных затрат является то, что их нелегко снизить при сокращении объемов производства и продаж, особенно в случаях незапланированного сокращения. В связи с этим в экономической литературе встречается термин «ноша условно-постоянных затрат».

К условно-переменным затратам (к тем, которые изменяются пропорционально объему продукции) относятся следующие виды затрат:

* затраты на сырье и основные материалы;
* затраты на заработную плату рабочим-сдельщикам;
* затраты на технологическое топливо;
* затраты на электроэнергию для технологических нужд.

Если в фирме имеются смешанные затраты (например, почтово-телеграфные расходы, затраты на ремонт оборудования), то их необходимо тщательно проанализировать и выявить в них условно-переменную и условно-постоянную части.

При планировании и анализе выручки и прибыли от продаж используются такие показатели как:

* порог рентабельности (критическая точка, точка безубыточности);
* запас финансовой прочности (зона безубыточной работы);
* эффект операционного рычага (производственный леверидж).

Маржинальный анализ себестоимости и прибыли позволяет решить следующие практические задачи:

1. Планировать затраты на производство и себестоимость продукции (работ, услуг), т.е. составить в рамках бизнес-плана следующие сметные расчеты:

* сметный расчет себестоимости продаж;
* сметный расчет прибыли от продаж.

1. Оптимизировать плановые показатели объема продаж, затрат и прибыли от продаж.
2. Оценить достигнутые фирмой результаты по уровню затрат и по прибыли от продаж.
3. Прогнозировать цены на новые изделия (работы, услуги), динамику цен на традиционные виды продукции (работ, услуг).
4. Выявить резервы возможного снижения затрат фирмы и себестоимости продукции.

Проведем маржинальный анализ себестоимости и прибыли для ОАО «НТЦ «Ратэк» и рассмотрим перечисленные выше показатели на практическом примере. Для этого воспользуемся исходной информацией из таблицы 7.

Таблица 7

**Исходная информация для определения порога рентабельности от продаж**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Показатели** | **Базовый вариант** |  |
|  |  | **Занчение** | **К-т к выручке** |
| 1. | Выручка нетто | 10 893 097 | 1 |
| 2. | Условно-переменные затраты | 10 084 148 | 0.93 |
| 3. | Маржинальный доход | 808 949 | 0.07 |
| 4. | Условно-постоянные затраты | 283 629 | 0.03 |
| 5. | Прибыль от продаж | 525 320 | 0.05 |

Маржинальный доход (MR) представляет собой разность выручки (В) и переменных затрат (VC).

MR = B – VC

За счет маржинального дохода фирма покрывает условно-постоянные затраты (FC) и получает прибыль от продаж.

Порог рентабельности (ПР) – это минимально допустимый объем продаж, достаточный для покрытия переменных и постоянных затрат. Это такая величина выручки от продаж, при которой маржинальный доход равен сумме постоянных затрат, а прибыль (Pr) равна нулю.

Из соотношений показателей постоянных затрат, маржинального дохода и выручки от продаж можно вывести формулу расчета порога рентабельности:

FC, тыс.руб.

ПР = \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

коэффициент маржинального дохода к выручке от продаж

Рассчитаем порог рентабельности по данным таблицы 7:

ПР = 283,629 / 0,07 = 7 073 823 тыс. руб

Если сумма выручки будет ниже, чем 7 073 823, то фирму ждет убыток, если ей не удастся изменить сумму постоянных затрат.

Зная порог рентабельности, можно рассчитать запас финансовой прочности, т.е. величину на которую в критической ситуации допускается снижение выручки без того, чтобы фирма стала убыточной. Запас финансовой прочности можно рассчитать, используя следующую формулу:

Запас планируемая

финансовой = (достигнутая) выручка – ПР

прочности от продаж

Рассчитаем запас финансовой прочности (ЗФП) по данным таблицы 7:

ЗФП = 10 893 097 – 7 073 823 = 3 819 274 руб

ЗФП / В = 3 819 274 / 10 893 097 \* 100% = 35, 06 %

Таким образом, фирма может выдержать снижение выручки от продаж на   
7 073 823 руб (на 35, 06 %), не став при этом убыточной.

Если информацию из формы 2 годового отчета дополнить сведениями о величине условно-переменных и условно-постоянных затрат, то анализ можно осуществить по данным этой формы. Пример такого анализа для ОАО «НТЦ «Ратэк» по данным за 2000-2001 года приведен в таблице 8.

Таблица 8

**Маржинальный анализ себестоимости и прибыли по данным Формы 2 годового отчета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Показатели** | **Базовый** | **Отчетный** |
| 1. | Выручка нетто | 5 122 835 | 10 893 097 |
| 2. | Полная себестоимость продаж | 5 064 840 | 10 367 777 |
| 2.1. | Усл-перем. затраты (VC) |  | 10 084 148 |
| 2.2. | усл-пост. затраты (FC) |  | 283 629 |
| 3. | Прибыль от продаж (Pr) | 57 995 | 525 320 |
| 4. | Марж.доход (MR) |  | 808 949 |
| 5. | Доля усл-пост. затрат в себестоимости, % |  | 2.7357 |
| 6. | К-т марж. дохода к выручке от продаж |  | 0.0743 |
| 7. | Порог рентабельности продаж |  | 7 073 823 |
| 8. | Запас фин. прочности |  | 3 819 274 |
| 9. | Запас фин.прочности в % к выручке |  | 35.06 |
| 10. | Запас фин. прочности в % к ПР |  | 53.99 |
| 11. | Сумма усл.-пост. з-т |  | 283 629 |
| 12. | Сумма марж. дохода |  | 808 949 |
| 13. | Сумма усл.-перем. з-т |  | 10 084 148 |

Из таблицы 8 можно сделать следующие выводы. За отчетный период объем продаж составил 10 893 097 руб. Фактическая реализация превысила порог рентабельности на 53, 99 % (на 3 819 274 руб).

# Заключение.

В данной работе приведены лишь основные методы и направления анализа затрат на производство. Методика, приведенная в данной работе, позволяет проанализировать затраты, их состав и тенденции к изменению. Эти расчеты могут послужить основой для более детального изучения и анализа затрат на производство.

Снижение эффективности производственных затрат, выявленное с помощью данной методики, в свою очередь, может являться основной причиной снижения эффективности хозяйственной деятельности фирмы в целом, и возможно, использование данной методики позволит предложить пути увеличения эффективности производства. Увеличение эффективности затрат возможно путем увеличения (или, наоборот, уменьшения) следующих внутренних (эндогенных) факторов

* техническая оснащенность производства;
* уровень автоматизации и механизации труда;
* специализация (универсальность) технико-экономической деятельности;

Также увеличение эффективности производства может быть достигнуто за счет снижения воздействия следующих негативных экзогенных (внешних) факторов (или, соответственно, увеличения воздействия таких факторов при их позитивности):

* природно-климатические условия;
* месторасположение предприятия.
* социо-экономическая ситуация в регионе

Таким образом, руководству предприятия необходимо уделять должное и своевременное вниманию процессу анализа затрат на производство. Это поможет не только оптимизировать затраты на производство, но и улучшить производственный контроль и, как следствие, повысить экономическую эффективность хозяйствования.

# Список использованной литературы.

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 199.9 г. № ЗЗн (в ред. Приказа Минфина России от 30 декабря 1999 г.№ 107н).
2. О внесении изменений и дополнений в Часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Федеральный закон Российской Федерации от 6 августа 2001 года № 110-ФЗ
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. N 94н
4. Закон о бухгалтерском учете - Федеральный закон от 21 ноября 1996 г, № 139-ФЗ
5. НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ). Федеральный закон от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (ред. от 29.12.2000)
6. Калинина А.П. курс лекций по экономическому анализу. СПБГУЭиФ, ФСУ и ЭА, 2001-2002 уч.год.
7. Бакаев А.С., Шнейдеман Л.З. Учетная политика предприятия — М.: Бухгалтерский учет, 1994.
8. Состав и учет затрат, включаемых в себестоимость. — М.: «Издательство ПРИОР», 1999.
9. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета/ А.С. Бакаев, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский и др.; под ред. А.С. Бакаева — М,: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002 г.
10. Т.Б. Бердникова. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. М.: ИНФРА-М, 2002 г.
11. В.В. Ковалев, Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.Ж ПБОЮЛ М.А.Захаров, 2001 г.
12. Бюллетень Управления Министерства РФ по налогам и сборам по Санкт-Петербургу «Налоги», № 15-16, август 2001 г.

1. Хендриксен Э.С., Бреда М.Ф. ван. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. [↑](#footnote-ref-1)
2. Закон о бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 139-ФЗ. [↑](#footnote-ref-2)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 199.9 г. № ЗЗн (в ред. Приказа Минфина России от 30 декабря 1999 г.№ 107н). [↑](#footnote-ref-3)
4. ПБУ 10/99, п.п. 12,13 [↑](#footnote-ref-4)
5. Раздел IV ПБУ 10/99. [↑](#footnote-ref-5)
6. В целях налогового учета, согласно ст. 253 главы 25 Части второй НК РФ, статьи «Затраты на оплату труда» и «Отчисления на социальные нужды» объединяются в одну статью «Затраты на оплату труда» [↑](#footnote-ref-6)
7. По данным производственной практики – ОАО «НТЦ «Ратэк», данные за период 2000-2001 гг. [↑](#footnote-ref-7)
8. Единый соц.налог – 35,6%, отчисления на травматизм – 1,5% [↑](#footnote-ref-8)
9. Глава 24 Части второй НК РФ [↑](#footnote-ref-9)
10. Глава 25 Части второй НК РФ, Приказ по учетной и налоговой политике предприятия [↑](#footnote-ref-10)
11. В строительных организациях в качестве калькуляционной единицы может выступать объект строительства, в научно-исследовательских организациях – конкретная научно-исследовательская тема, договор на оказание НИОКР, и т.д. [↑](#footnote-ref-11)
12. Калинина А.П. Курс лекции по экономическому анализу. СПБГУЭиФ, ФСУ и ЭА, 2001-2002 учебный год. [↑](#footnote-ref-12)
13. По данным производственной практики – ОАО «НТЦ «Ратэк», данные за период 2000-2001 гг. [↑](#footnote-ref-13)
14. Форма 5, раздел 6 годового отчета [↑](#footnote-ref-14)
15. Форма 5, раздел 6 годового отчета [↑](#footnote-ref-15)
16. Глава 25 Части второй НК РФ [↑](#footnote-ref-16)