**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
| Введение |  |
| Глава 1. Теоретические и методологические аспекты учета затрат на производство |  |
| 1.1 Основные понятия и нормативное регулирование себестоимости, принципы ее формирования |  |
| 1.2. Классификация затрат для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли |  |
| 1.3. Классификация затрат для принятия решений и планирования |  |
| 1.4. Классификация затрат для контроля и регулирования |  |
| Глава 2. Фактическое состояние учета затрат на производство  в ОАО «СМАК» |  |
| 2.1. Организационно – экономическая характеристика ОАО «СМАК» |  |
| 2.2. Организация учета затрат на производство в ОАО «СМАК» |  |
| 2.3. Учет расходов в ОАО «СМАК» |  |
| 2.3.1. Отражение расходов на нужды основного и вспомогательного производства в ОАО «СМАК» |  |
| 2.3.2. Отражение общепроизводственных (общехозяйственных) расходов в ОАО «СМАК» |  |
| 2.3.3. Отражение себестоимости продукции, оказанных услуг, выполненных работ вспомогательных производств в ОАО «СМАК» |  |
| 2.3.4. Отражение себестоимости выпущенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ в ОАО «СМАК» |  |
| 2.4. Анализ затрат на производство в ОАО «СМАК» |  |
| 2.5. Факторный анализ затрат на производство продукции  в ОАО «СМАК» |  |
| Глава 3. Рекомендации по снижению затрат в ОАО «СМАК» |  |
| 3.1. Выявление резервов снижения затрат производства  в ОАО «СМАК» |  |
| 3.2. Введение оперативного учета затрат и бюджетирования  в ОАО «СМАК» |  |
| Заключение |  |
| Список литературы |  |

**Введение**

Одной из самых актуальных проблем методологии и практики отечественного бухгалтерского учета в настоящее время является проблема состава текущих издержек производства и обращения, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) и порядка формирования финансовых результатов деятельности организаций.

Несколько лет назад отечественная система бухгалтерского учета затрат на производство обеспечивала получение информации обо всех фактически понесенных в производственном процессе затратах; калькулирование полной фактической себестоимости продукции, работ или услуг, в основном, для целей государственного централизованного ценообразования. Многие годы действовали Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (на их основе было издано около 140 отраслевых инструкций) и предприятий других сфер экономики. Система получения информации о себестоимости была налажена на предприятиях хорошо. Другое дело, что большая часть ее не востребовалась, так как не было глобального стимула для снижения затрат на производство, а значит, и управления процессом формирования себестоимости на предприятии. В этом, например, одна из причин того, что на практике не нашел широкого применения хорошо и в деталях разработанный теоретически нормативный метод учета затрат и калькулирования, аналог западной системы "стандарт-кост". Усилия предприятий в основном направлялись на выполнение государственного плана и на выявление виновников возникновения брака, что являлось прерогативой технических и административных отделов, а не бухгалтерских служб.

Несмотря на принятие нового стандарта по бухгалтерскому учету о расходах коммерческой организации, государство продолжало регламентировать состав тех затрат, которые можно включать в себестоимость продукции, и тех, что включению в себестоимость продукции (работ, услуг) не подлежат. Если последние все же произведены, то должны быть отнесены в уменьшение собственных источников организации (например, прибыли, оставшейся в ее распоряжении) или не должны приниматься при налогообложении прибыли.

Поэтому, с одной стороны, достоверно исчисленный показатель себестоимости обеспечивает правильность формирования финансового результата деятельности организации - прибыли (убытка) от реализации продукции. Прибыль в условиях рыночной экономики - основная цель деятельности коммерческих организаций. По мере развития в экономике страны конкуренции, демонополизации, свободной системы ценообразования будет возрастать роль себестоимости как важнейшего фактора, влияющего на рост массы прибыли.

С другой стороны, фактическая прибыль организации, исчисляемая как разница между фактической выручкой от реализации и фактической себестоимостью, служит базой для формирования объекта обложения налогом на прибыль.

В силу объективных экономических причин, учет и анализ в нашей стране долгое время развивались параллельно, независимо один от другого. Данные учета служили в основном для составления внешней отчетности, калькуляций и ведение ведомостей на которых и был построен анализ. И учет, и анализ незначительно влияли на процесс принятия управленческих решений на уровне предприятия.

Целью данной работыявляется выявление преимуществ и недостатков нормативных положений, регулирующих состав затрат, подлежащих включению в себестоимость, рассмотрение методов включения затрат в себестоимость продукции способом сравнительного анализа, в результате которого можно выявить наметившиеся тенденции и обозначить круг нерешенных проблем. Для описания применения данных бухгалтерского учета в управлении будет рассмотрен метод учета затрата и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) по системе «директ-костинг».

Достижение поставленной цели требует решения следующих задач:

а) рассмотрение учета затрат и калькулирования в системе управления себестоимостью продукции, задач учета затрат на производство;

б) рассмотрение принципов организации учета затрат на производство;

в) рассмотрение и изучение учета расходов по элементам затрат;

г) изучение учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции.

Для раскрытия исследуемой темы использованы современные публикации в отечественной печать, работы известных экономистов, обращавшихся к вопросу об организации бухгалтерского учета и экономического анализа: Н.П. Кондракова, Ю.А. Бабаева, Л.Е. Басовского, Г.В. Савицкой и многих других.

# Глава 1. Теоретические и методологические аспекты учета затрат на производство

## 1.1. Основные понятия и нормативное регулирование себестоимости, принципы ее формирования

Издержками производства (обращения) принято называть затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции, товара (выполнение работ, оказание услуг) и их продажу. На практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». Издержки, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам, оказанным услугам, выражаются в себестоимости продукции (работ, услуг).

Обратим внимание еще на одно обстоятельство. В официальных документах и авторских публикациях термины «затраты», «расходы», «издержки производства», «затраты на производство» нередко употребляют в самых разных значениях.

По одному мнению, затраты и расходы - разные понятия: затраты - не что иное, как расходы, приходящиеся по времени на отчетный период, а расходы - использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов вне связи с определенным отчетным периодом (уменьшение экономических выгод). Первые связаны с предпринимательской деятельностью и поэтому образуют себестоимость продукции (работ, услуг).

По другому мнению, затраты и расходы - это синонимы. Нередко можно встретить словосочетания «издержки производства» и «затраты на производство» либо в одинаковом, либо в разных значениях. Не внесло ясности в этот вопрос и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период безотносительно к тому, приходятся затраты на законченный продукт (что соответствует себестоимости продукции) или на незавершенное производство. В этом отношении «издержки производства» и «затраты на производство» близки по своему экономическому содержанию. Но если первое понятие обычно употребляют применительно к затратам по их назначению (т. е. затратам по статьям калькуляции, что равносильно понятию себестоимости выпущенной продукции и себестоимости незавершенного производства в разрезе калькуляционных статей), то второе (затраты на производство) обычно соотносят с затратами по экономическим элементам.

Группировка затрат по экономическим элементампоказывает, что именно израсходовано на производство продукции (работ, услуг), каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов. Затраты по экономическим элементам включают разные виды затрат, сгруппированные на соответствующих балансовых счетах. В частности, расход материалов определяется по кредиту счета 10 «Материалы», расходы на оплату труда - по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.

Для планирования и учета издержки, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) группируют по статьям калькуляции. Это позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции. Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая базу для определения цены создаваемой продукции и экономического анализа.

Итак, поскольку по действующему законодательству под затратами понимаются, по существу, затраты, связанные с производством и реализацией продукции, несмотря на то, что по своему назначению они относятся не только к затратам, которые включены в себестоимость готовой продукции, но и к незавершенному производству, будем чаще применять словосочетание «издержки производства и обращения» или более короткий термин – «затраты».

Понятие себестоимости фигурирует во многих нормативных актах Российской Федерации. При этом следует различать, по меньшей мере, два аспекта данного термина - экономический и налоговый.

При рассмотрении экономического аспекта себестоимости следует руководствоваться содержанием актов, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Учитывая комплексный характер данного понятия, оно явно или косвенно присутствует почти во всех документах. Поэтому экономический смысл себестоимости продукта следует искать в нормативных документах на всех четырех уровнях сложившейся в России системы законодательства по бухгалтерскому учету.

На первом уровне это:

1. Гражданский кодекс РФ, части первая и вторая;
2. Налоговый кодекс РФ, части I и II;
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
4. Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» (с изменениями и дополнениями);
5. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;

На втором уровне находится Система национальных бухгалтерских стандартов - Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ). На данный момент принято 15 положений, которые регулируют принципы учета отдельных объектов (основных средств, материально-производственных запасов, имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте, договоров на капитальное строительство и др.), а также общие принципы учета и отчетности (составления учетной политики организации, нормирования расходов и доходов, условных фактов хозяйственной деятельности и т. д.).

Третий уровень - различного рода методические указания, рекомендации в основном Министерства финансов РФ, учитывающие, в том числе, и отраслевую специфику различных организаций.

Четвертый уровень - внутренние рабочие документы организации, основным из которых является Положение об учетной политике организации[[1]](#footnote-1).

Основной нормативный акт по вопросу состава затрат (себестоимости), действующий в настоящее время - это Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

Рассмотрим основные принципы формирования себестоимости. Себестоимость продукции представляет собой объективный показатель, который не зависит от содержания тех или иных нормативных актов и сущность которого определяется рядом экономических принципов:

1. Связь с осуществляемой организацией предпринимательской деятельностью.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются издержки, связанные с процессом производства и реализации. Издержки, не связанные с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводственных расходов. Этот принцип вытекает из формулировки себестоимости, приведенной в Положении о составе затрат и их анализа перечня расходов, подлежащих включению в себестоимость, и расходов, не относимых к ним.

1. Разделение текущих и капитальных затрат.

В бухгалтерском учете должен вестись раздельный учет текущих затрат организации и ее капитальных вложений. К текущим относятся расходы производственных ресурсов, потребляемые, как правило, в одном хозяйственном цикле. К капитальным относятся инвестиции во внеоборотные активы, используемые в нескольких циклах производства, стоимость которых включается в текущие издержки производства или обращения посредством начисления амортизации. К таким активам могут относиться объекты основных средств (производственные помещения, склады, промышленное или торговое оборудование и т.д.), нематериальные активы или долгосрочные финансовые вложения инвестиционного характера.

1. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности – принцип начисления.

Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, расходы по оплате труда включаются в себестоимость не в момент выдачи денег из кассы, а на дату возникновения задолженности организации перед своими работниками.

1. Допущение имущественной обособленности организации

Согласно данному принципу, имущество и обязательства самого предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников предприятия и других юридических лиц. Рассмотрим такой пример. Является ли правомерным включение в себестоимость продукции затрат по неоплаченным материалам (по которым имеется кредиторская задолженность)? Ответ следует искать в договоре купли-продажи или поставки данных материалов. Если договором предусмотрены особые условия перехода права собственности от продавца к покупателю, например, если материалы переходят в собственность покупателя после окончательной их оплаты, то материальные ценности не должны были ставиться на баланс и не должны были совершаться соответствующие бухгалтерские записи. Организация не может отпускать в производство то, что ей не принадлежит. Если же договором предусмотрен переход права собственности еще до оплаты, то такое включение будет являться правомерным (но НДС, уплаченный при приобретении материалов, будет принят в зачет только после их фактической оплаты). Данный пример объясняет смысл принципа имущественной обособленности предприятия и его возможное влияние на порядок формирования себестоимости.

Естественно, данный перечень не является базой для разграничения затрат, включаемых в себестоимость продукции, и затрат, погашаемых за счет собственных источников предприятия. Эти принципы всего лишь закладывают основу экономической целесообразности включения тех или иных расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) и в конечном итоге определения финансовых результатов. А все расходы, осуществляемые организациями и подлежащие включению в себестоимость, должны соответствовать тем или иным пунктам ПБУ 10/99 [5]. Но обеспечивает ли нормативная регламентация достоверность сформированной себестоимости продукции, отражающей полноту использования производственных факторов в целях оперативного производственного и управленческого учета? По нашему мнению, никакой, даже самый хороший закон, не сможет вобрать в себя всё многообразие хозяйственной деятельности предприятий. Перечень расходов, включаемых в себестоимость, как в западном учёте, должен устанавливаться самим предприятием. Для целей же налогообложения существует свой перечень расходов, уменьшающий доходы, который приведен в главе 25 НК [3].

Роль себестоимости, текущих издержек производства и обращения как одного из важнейших финансово-экономических показателей деятельности организаций неизмеримо возрастает в системе управления предприятиями по мере осознания ими неизбежной необходимости получения достоверной информации о формировании этого показателя, имеющего различные виды группировок и классификаций.

**1.2. Классификация затрат для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли**

Для определения себестоимости и полученной прибыли затраты классифицируются следующим образом:

- входящие и истекшие;

- прямые и косвенные;

- основные и накладные;

- входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные;

- одноэлементные и комплексные.

Входящие затраты - это те ресурсы, которые были приобретены и имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. Входящие затраты в балансе отражаются как активы в виде производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров.

К истекшим относятся ресурсы, израсходованные для получения доходов в настоящем и потерявшие способность приносить доход в будущем. Истекшие затраты отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции, то есть входящие затраты перешли в истекшие.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет важное значение при исчислении прибыли и убытков, оценки активов предприятия.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямыми называют затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции, выполнением конкретных работ (услуг) и могут быть прямо включены в их стоимость (материальные затраты и прямые затраты на оплату труда). Размер прямых затрат на единицу продукции практически не зависит от объема производства.

К косвенным относят затраты, которые носят общий характер для производства нескольких видов продукции и в момент совершения их невозможно отнести на конкретный вид продукции (работ, услуг). Такие расходы распределяются между отдельными видами продукции косвенным путем в зависимости от выбранной предприятием базы распределения. К косвенным затратам можно отнести общепроизводственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческие расходы и т. д. Особенностью косвенных затрат является их неизменность в пределах масштабной базы (определенный интервал объема производства, при котором затраты остаются постоянными) [7].

По своему назначению издержки делятся на основные и накладные.

Основными называют затраты, непосредственно связанные с производством продукции (оказанием услуг, выполнением работ). Это стоимость сырья, материалов, амортизация основных производственных фондов, оплата труда производственных рабочих.

К накладным относятся расходы по обслуживанию и управлению производством (общепроизводственные) и обслуживанию и управлению предприятием (общехозяйственные).

К общепроизводственным расходам можно отнести затраты на содержание оборудования, содержание аппарата управления производственных подразделений и т. д. К общехозяйственным относят административно-управленческие расходы, оплату консультационных услуг, оказываемых сторонними организациями, и т. д.

Классификация затрат на основные и накладные имеет важное значение при организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство.

В себестоимость выпущенной продукции должны включаться только производственные затраты, и с этой целью затраты группируются на затраты, входящие в себестоимость продукции, и внепроизводственные затраты.

К затратам, входящим в себестоимость продукции, относят только производственные затраты, т.е. связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, общепроизводственные затраты).

Внепроизводственные затраты (затраты отчетного периода) не учитываются при оценке запасов. Размер внепроизводственных расходов зависит в основном от длительности периода, в котором они возникли, а не от объемов производства. К ним относят затраты непроизводственного характера: коммерческие (связаны со сбытом продукции) и административные.

Такая классификация отвечает требованиям международных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми для оценки запасов произведенной продукции в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты.

Также затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называют однородные затраты на производство. По этому признаку затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизационные отчисления; прочие затраты.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Примером служат общепроизводственные расходы, которые включают практически все элементы.

**1.3. Классификация затрат для принятия решений и планирования**

Управленческие решения в основном обращены в будущее, поэтому руководителям нужна подробная информация об ожидаемых расходах и доходах. В целях получения такой информации выделяют следующие виды затрат:

- переменные и постоянные;

- затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;

- безвозвратные затраты;

- вмененные затраты;

- инкрементные затраты;

- маржинальные затраты и доходы;

- планируемые и непланируемые.

К переменным относятся затраты, сумма которых изменяется в прямой зависимости от объема производства, постоянными являются затраты, величина которых не зависит от изменения объема производства.

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Затраты, учитываемые в расчетах при принятии решений, - это такие затраты, которые зависят от принятого решения. Затраты, не принимаемые в расчет, от принятого решения не зависят.

Безвозвратные - это затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и их невозможно изменить в будущем. Безвозвратные расходы при принятии решений в расчет не принимают. Следует различать понятия безвозвратных расходов и расходов, не принимаемых в расчет.

Вмененные (иначе их называют воображаемые) затраты - это расходы, которые добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть. По сути, такие затраты характеризуют возможности предприятия по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Речь о вмененных затратах идет лишь в условиях ограниченности ресурсов; если ресурсы не ограничены, то вмененные затраты равны нулю.

Инкрементные затраты возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривают как приростные, иначе инкрементные, затраты. Если принятое решение о выпуске дополнительной партии продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маржинальные затраты и доходы - это дополнительные затраты и доходы в расчете не на весь выпуск продукции, а на единицу продукции.

Планируемые - это затраты, рассчитанные на определенный объем производства в соответствии с нормами, нормативами, лимитами; они включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые затраты отражаются только в фактической себестоимости продукции [12] .

**1.4. Классификация затрат для контроля и регулирования**

В целях контроля и регулирования затрат применяется следующая их классификация:

- регулируемые и нерегулируемые;

- эффективные и неэффективные;

- в пределах норм и отклонений от норм;

- контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые - затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, сумма которых зависит от влияния со стороны менеджера. В целом по предприятию все затраты регулируемые, но не на все затраты может воздействовать менеджер. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу и т. д. Руководитель же производственного отдела на такие затраты не влияет. Затраты, на которые управляющий не влияет, называют нерегулируемыми с его стороны.

Эффективные - это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были направлены. Неэффективные - это затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведена продукция. Это в основном потери от брака, простоев, порчи материалов и пр.

Деление затрат на расходы в пределах норм и отклонений от норм применяют в текущем учете для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными [9].

К контролируемым относят затраты, которые контролируются лицами, работающими на предприятии. По составу отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены отдельными расходами. Неконтролируемые затраты - это расходы, не зависящие от лиц, работающих на предприятии. Например, переоценка основных средств, изменение норм амортизационных отчислений по основным средствам и т. д.

**Глава 2. Фактическое состояние учета затрат на производство в ОАО «СМАК»**

**2.1. Организационно – экономическая характеристика ОАО «СМАК»**

ОАО «СМАК» является специализированным предприятием хлебопекарной промышленности по выпечке хлебобулочной и бараночной продукции, а так же кондитерских изделий.

Уставной капитал ОАО «СМАК» составляет 1861300 акций номиналом 0,01. Количество акционеров – 3:

- ООО «Трио-Д» - доля в уставном капитале 52,12%;

- ЗАО «Мастер хлеб» - доля в уставном капитале 15,00%;

- Головастикова Людмила Ивановна – 8,60%.

Органами управления общества являются:

- Общее собрание акционеров;

- Совет директоров;

- Генеральный директор (единоличный исполнительный орган).

В подчинении директора находится главный инженер занимающийся вопросами производства продукции. Главному инженеру непосредственно подчиняются механическая, технологическая и производственная служба. Так же главному инженеру подчиняются начальники следующих цехов, входящих в производственную службу:

- начальник кондитерского цеха;

- начальник макаронного цеха;

- начальник цеха хлебопечения.

Структура управления ОАО «СМАК» приведена на рисунке 1.

Совет директоров

Генеральный директор

Главный инженер

Заместитель по коммерции

Заместитель по экономике

Учетно- финансовый отдел

Коммерческий отдел

Механическая служба

Технологическая служба

Производственная служба

Рис. 1. Организационная структура ОАО «СМАК»

Вопросами бухгалтерского учета, финансового планирования и прогнозирования занимается заместитель генерального директора по экономике в подчинение которого находится учетно-финансовый отдел.

ОАО «СМАК» имеет 5 производственных линий, производительностью 10 тонн в сутки:

Кондитерский цех:

- Тортовая линия;

- Пряничная линия.

Хлебный цех:

- Хлебная линия;

- Булочные штучные изделия;

- Сухарно-бараночная линия.

ОАО «СМАК» снабжает своей продукцией жителей города и близлежащих населенных пунктов. Предприятие имеет собственную сеть магазинов розничной торговли, а так же поставляет свою продукцию сторонним организациям, список которых очень обширен.

**2.2. Организация учета затрат на производство в ОАО «СМАК»**

Общая схема учета затрат на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ и включает несколько этапов.

На первом этапе отражаются все фактические расходы: расходы на материалы, начисление и распределение оплаты труда, начисление износа основных средств и нематериальных активов, по денежным расходам отражаются на основных калькуляционных и собирательно-распределительных счетах:

• дебет счета 20 «Основное производство» и кредит счетов 10, 51, 60, 69, 70, 96 и т. д. – прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг) основного производства;

• дебет счета 23 "Вспомогательные производства" и кредит счетов 10, 51, 60, 69, 70, 96 и т. д. - прямые затраты вспомогательного производства. Если производство является простым, то все затраты вспомогательного производства рассматриваются как прямые и дебету счета 23;

• дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы" и кредит счетов 10, 51, 60, 69, 70, 96 и т. д. - расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия (цеха, производства, мастерской);

• дебет счета 26 "Общехозяйственные резервы" и кредит счетов 10, 51, 60, 69, 70, 96 и т. д. - расходы на общее обслуживание и организацию производства и управление предприятием в целом;

• дебет счета 28 "Брак в производстве" и кредит счетов 10, 51, 60, 69, 70 и т. д. - расходы по исправлению брака;

• дебет счета 97 "Резервы будущих периодов" и кредит счетов 51, 60, 76 и т. д. - расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (оплаченные вперед арендная плата, подписка на периодическую печать и др.);

• дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" и кредит счетов 10, 23, 60, 69, 70 и т. д. - расходы, произведенные за счет созданных резервов (на ремонт основных средств, оплату отпусков работников и др.).

На втором этапе суммируются и распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Учтенные предварительно на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине.

Затем общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг. Базой для распределения этих расходов могут использоваться: заработная плата производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам; затраты на обработку без стоимости материалов, полуфабрикатов и доплат по прогрессивно-премиальным системам; прямые затраты и др. Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляются специальные расчеты (ведомости).

Расходы, учтенные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита данных счетов.

Порядок списания общехозяйственных расходов в ОАО «СМАК» производится непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы».

На третьем этапе при наличии производственного брака на счете 28 «Брак в производстве» выявляются окончательные потери от брака путем сопоставления себестоимости забракованной продукции и затрат по исправлению брака с суммами стоимости его по цене возможного использования и удержанными с виновников брака возмещений. Окончательные потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 20 «Основное производство».

По завершении данного этапа на счете 20 «Основное производство» собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период.

На четвертом этапе учета затрат на производство в ОАО «СМАК» определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции и устанавливаются остатки незавершенного производства на конец месяца. Стоимость незавершенного производства остается как сальдо на начало следующего месяца на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию:

Д-т сч. 43 "Готовая продукция" К-т сч. 20 "Основное производство".

Фактическая себестоимость определяется:

СФ = НЗПнп + Зт.п. – ВО – НЗПкп,

где СФ - фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции (КО 20 сч.);

НЗПнп и НЗПкп - остатки незавершенного производства на начало и конец периода (начальное и конечное сальдо 20 счета соответственно);

Зт.п. – затраты текущего периода (ДО 20 сч.);

ВО – возвратные отходы (Кт 20 сч.).

**2.3. Учет расходов в ОАО «СМАК»**

**2.3.1. Отражение расходов на нужды основного и вспомогательного производства в ОАО «СМАК»**

Ниже приведены проводки, отражающие расходы, относимые к затратам основного производства. Аналогично формируются проводки, отражающие расходы вспомогательных производств. В этом случае в проводках, в качестве счета дебета, указывается счет 23 "Вспомогательные производства"

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дт | Кт | Описание проводки | Сумма - проводки | Документ - основание |
| 20 | 60.01 | Отражены работы (услуги) производственного характера, выполненные сторонними организациями | Стоимость выполненных работ | Акт выполненных работ  Счет-фактура (полученный) |
| 20 | 10 | Отражен расход материально-производственных запасов (сырье и материалы, покупные изделия, топливо и т.п.) на нужды основного производства | Стоимость материальных ресурсов | Требование-накладная (ТМФ № М-11)  Лимитно-заборная карта (ТМФ № М-8) |
| 20 | 70 | Начислена заработная плата работникам основного производства | Сумма заработной платы | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 69 | Начислены страховые взносы за работников основного производства | Сумма страховых взносов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 02 | Начислена амортизация объектов основных средств, задействованных в основном производстве | Сумма амортизационных отчислений | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 01 | Отражено списание основных средств стоимостью менее 20 т.р. введенных в эксплуатацию для нужд основного производства | Стоимость основных средств | ОС-1 Акт о приемке-предаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) |
| 20 | 97 | Отражена доля расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду | Сумма расходов будущих периодов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 94 | Списаны недостачи (потери от порчи) материально-производственных запасов в пределах утвержденных норм естественной убыли | Сумма недостачи | Инвентаризационная опись по форме ИНВ-3  Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 71 | Отражены командировочные расходы работников основного производства | Сумма командировочных расходов | Авансовый отчет |

**2.3.2. Отражение общепроизводственных (общехозяйственных) расходов в ОАО «СМАК»**

Ниже приведены проводки, отражающие расходы относимые к общепроизводственным затратам. Аналогично формируются проводки, отражающие общехозяйственные расходы. В этом случае в проводках, в качестве счета дебета, указывается счет 26 "Общехозяйственные расходы"

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дт | Кт | Описание проводки | Сумма - проводки | Документ - основание |
| 25  26 | 60.01 | Отражены работы (услуги) общепроизводственного (общехозяйственного)характера, выполненные сторонними организациями | Стоимость выполненных работ | Акт выполненных работ  Счет-фактура (полученный) |
| 25  26 | 10 | Отражен расход материально-производственных запасов (сырье и материалы, покупные изделия, топливо и т.п.) на общепроизводственные (общехозяйственные)нужды | Стоимость материальных ресурсов | Требование-накладная (ТМФ № М-11)  Лимитно-заборная карта (ТМФ № М-8) |
| 25  26 | 70 | Начислена заработная плата работникам , относимая на общепроизводственные (общехозяйственные)затраты | Сумма заработной платы | Бухгалтерская справка-расчет |
| 25  26 | 69 | Начислены страховые взносы за работников, относимые на общепроизводственные (общехозяйственные)затраты | Сумма страховых взносов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 25  26 | 02 | Начислена амортизация объектов основных средств общепроизводственного (общехозяйственные)назначения | Сумма амортизационных отчислений | Бухгалтерская справка-расчет |
| 25  26 | 01 | Отражено списание объектов основных средств стоимостью менее 20 т.р. введенных в эксплуатацию | Стоимость основных средств | ОС-1 Акт о приемке-предаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) |
| 25  26 | 97 | Отражена доля расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду | Сумма расходов будущих периодов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 25  26 | 71 | Отражены командировочные расходы | Сумма командировочных расходов | Авансовый отчет |

**2.3.3. Отражение себестоимости продукции, оказанных услуг, выполненных работ вспомогательных производств в ОАО «СМАК»**

Приведенные ниже проводки отражают распределение доли общепроизводственных и общехозяйственных затрат на нужды вспомогательных производств. Кроме того приведены проводки, отражающие списание затрат вспомогательных производств на себестоимость выпущенной за счет этих производств продукции (работ, услуг) и на нужды основного производства

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дт | Кт | Описание проводки | Сумма - проводки | Документ - основание |
| 23 | 25 | Распределение общепроизводственных расходов на затраты вспомогательных производств пропорционально выбранной базе распределения | Сумма обще-производственных расходов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 23 | 26 | Распределение общехозяйственных расходов на затраты вспомогательных производств | Сумма обще-хозяйственных расходов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 40 | 23 | Отражаем себестоимость продукции вспомогательных производств | Себестоимость выпущенной продукции | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 23 | Распределение расходов вспомогательных производств на затраты основного производства пропорционально выбранной базе распределения | Сумма расходов вспомогательных производств | Бухгалтерская справка-расчет |
| 90.2 | 23 | Отражаем себестоимость работ, услуг вспомогательных производств | Себестоимость работ, услуг | Бухгалтерская справка-расчет |
| 90.2 | 26 | Списание общехозяйственных расходы на себестоимость реализации отчетного перода (в случае, когда общехозяйственных расходы не распределяются на затраты производства) | Сумма общехозяйственных расходов | Бухгалтерская справка-расчет |

**2.3.4. Отражение себестоимости выпущенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ в ОАО «СМАК»**

Приведенная схема проводок применяется для отражения себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Общехозяйственные и общепроизводственные расходы распределяются на затраты основного производства (включаются в себестоимость реализации - для общехозяйственных расходов) в полном объеме. Счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» сальдо на конец отчетного периода не имеют.

На счете 20 «Основное производство» на конец отчетного периода может оставаться дебетовое сальдо в объеме незавершенного производства.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дт | Кт | Описание проводки | Сумма - проводки | Документ - основание |
| 20 | 23 | Распределение расходов вспомогательных производств пропорционально выбранной базе распределения | Сумма расходов вспомогательных производств | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 25 | Распределение общепроизводственных расходов пропорционально выбранной базе распределения | Сумма обще-производственных расходов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 20 | 26 | Распределение общехозяйственных расходов (в случае, когда общехозяйственные расходы не относят на себестоимость реализации отчетного периода) | Сумма обще-хозяйственных расходов | Бухгалтерская справка-расчет |
| 40 | 20 | Отражаем себестоимость выпущенной продукции. Стоимость ресурсов, находящихся в незавершенном производстве определяется путем инвентаризации | Себестоимость выпущенной продукции | Бухгалтерская справка-расчет |
| 90.2 | 20 | Отражаем себестоимость выполненных работ, оказанных услуг. Стоимость ресурсов, находящихся в незавершенном производстве определяется путем инвентаризации | Себестоимость работ, услуг | Бухгалтерская справка-расчет |
| 90.2 | 26 | Списание общехозяйственных расходы на себестоимость реализации отчетного периода (в случае, когда общехозяйственных расходы не распределяются на затраты основного производства) | Сумма общехозяйственных расходов | Бухгалтерская справка-расчет |

**2.4. Анализ затрат на производство в ОАО «СМАК»**

Существенным моментом управления деятельностью предприятия является контроль за соблюдение сметных (плановых) значений затрат на производство продукции. В процессе контроля необходимо проанализировать структуру затрат и выявить их отклонения от сметных значений по экономическим элементам. При этом проверяется соблюдение смет, плановых калькуляций по видам расходов, характеризующим их экономическое содержание. Использование аналитических процедур в контроле за изменениями затрат по экономическим элементам помогает определить основные направления поиска резервов снижения себестоимости продукции, выявить возникающие в процессе производства отклонения фактических расходов от нормативных (плановых). При этом следует учесть, что сметные значения затрат пересчитываются на фактический объем выпущенной продукции.

Таблица 1. Структура затрат на производство продукции в ОАО «СМАК» по экономическим элементам

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | По смете | | Фактически | | отклонение от сметы | |
| тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |
| Материальные затраты всего | 558,2 | 47,4 | 626,4 | 49,8 | 68,2 | 2,4 |
| в том числе  сырье и материалы | 366,8 | 31,2 | 423,3 | 33,6 | 56,5 | 2,4 |
| услуги произв. характера | 51,2 | 4,3 | 53,6 | 4,3 | 2,4 | -0,04 |
| энергия | 140,2 | 11,9 | 149,5 | 11,9 | 9,3 | -0,02 |
| Затраты на оплату труда | 354,3 | 30,1 | 392,7 | 31,2 | 38,4 | 1,1 |
| Отчисления на социальные нужды | 130,4 | 11,1 | 144,5 | 11,5 | 14,1 | 0,4 |
| Прочие затраты | 134,3 | 11,4 | 95 | 7,6 | -39,3 | -3,85 |
| ИТОГО | 1177,2 | 100 | 1258,6 | 100 | 81,4 | 0 |

Данные таблицы 1 показывают, что у предприятия возник перерасход по материальным затратам на 68,2 тыс. руб., в том числе по материалам 56,5 тыс. руб., по энергии на 9,3 тыс. руб. Перерасход по затратам на оплату труда составил 38,4 тыс. руб.

Значительная экономия возникла по прочим затратам – 39,3 тыс. руб.

Данное обстоятельство позволяет уже на первом этапе анализа судить о том, что выявленные экономия и перерасход по отдельным видам затрат получены вследствие возникновения отклонений от установленных в смете норм, тарифов, расценок. Поэтому в ходе анализа необходимо проверить обоснованность разрабатываемых норм расхода материальных ресурсов, выявить причины возникновения непроизводительных затрат по оплате труда, установить факторы, вызвавшие перерасход по ним.

Отмеченные отклонения фактических затрат от их плановых значений повлияли и на изменение их структуры. В частности, доля материальных затрат возросла на 2,4%, доля затрат на оплату труда возросла на 1,1%, отчислений на социальны нужды на 0,4%, что обусловлено перерасходом по ним сравнении со сметными значениями.

Поэтому на следующем этапе анализа необходимо определить. По каким статьям затрат, видам выпускаемой продукции возникли отклонения.

Из данных таблицы 2 следует, что по сравнению со сметными показателями перерасход фактической себестоимости составил 81,4 тыс. руб.

Суммы перерасхода по статьям являются внутрихозяйственными резервами снижения себестоимости продукции. Общая сумма резерва составляет 87,6 тыс. руб. Наиболее существенна величина резерва по расходам на содержание оборудования – 48,9 тыс. руб. Резерв по расхода на оплату труда составляет 19,3 тыс. руб., по транспортно-заготовительным расходам - 10,3 тыс. руб., по энергии на технологические нужды – 8,9 тыс. руб.

Таблица 2. Структура затрат на производство продукции в ОАО «СМАК»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи калькуляции | По смете | | Фактически | | отклонение от сметы | |
| тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |
| Сырье | 142,6 | 12,1 | 141,9 | 11,3 | -0,7 | -0,8 |
| ТЗР | 181,6 | 15,4 | 191,9 | 15,2 | 10,3 | -0,2 |
| Энергия на технол. нужды | 135,6 | 11,5 | 144,5 | 11,5 | 8,9 | 0 |
| Основная заработная плата и социальные отчисления | 392,7 | 33,4 | 412 | 32,6 | 19,3 | -0,8 |
| Расходы на содерж-е оборуд. | 201,6 | 17,1 | 250,5 | 19,9 | 48,9 | 2,8 |
| Цеховые расходы | 47 | 4 | 42,5 | 3,4 | -4,5 | -0,6 |
| Общехозяйственные расходы | 76 | 6,5 | 75 | 6 | -1 | -0,5 |
| Потери от брака | 0,1 | 0 | 0,3 | 0,1 | 0,2 | 0,1 |
| ИТОГО | 1177,2 | 100 | 1258,6 | 100 | 81,4 | - |

Значительный перерасход по расходам на содержание оборудования требует более обоснованного, детального нормирования данного вида расходов, жесткого контроля над расходованием средств на эти нужды. Также внимания требуют расходы на оплату труда, сокращение числа не производительных выплат.

Для более полного выявления резервов снижения затрат необходимо в ходе осуществления анализа оценить изменения фактической производственной себестоимости продукции не только по местам их возникновения, но и по каждому конкретному изделию.

**2.5. Факторный анализ затрат на производство продукции в ОАО «СМАК»**

На данном этапе анализа необходимо выявить влияние факторов на величину возникших в производственном процессе ОАО «СМАК» отклонений от плановых (нормативных) значений. Среди таких факторов следует выделить три основных: объем выпущенной продукции, ее структура и уровень затрат по отдельным видам изделий.

Отклонение прямых затрат за счет изменения объема выпуска продукции *(ΔSПЗN)* рассчитывается по формуле

*ΔSПЗN = SПЗ0\* ΔN%/ 100*

где *SПЗ0*- плановое значение прямых затрат,

*ΔN%* - прирост объема выпуска продукции по сравнению с планом, %

Следует отметить, что в качестве плановых и фактических оптовых цен выступают единые цены прайс-листа, которые за отчетный период не изменились. Таким образом, цены, принятые в плане соответствуют фактическим ценам на выпускаемую продукцию. В связи с этим на отклонение по прямым затратам будет оказывать влияние только изменение ее объема в натуральном выражении.

*ΔN% = (N1,0 / N0 - 1) \* 100*

где *- N1,0* - плановый объем выпуска продукции в стоимостном выражении,

*N0* - фактический объем выпуска продукции в плановых ценах.

Исчислим прирост объема выпуска продукции по сравнению с планом.

Абсолютный прирост объема выпущенной продукции по сравнению с планом составил 110,5 тыс. руб. Изменения в структуре выпущенной продукции выпуск батона «Здоровье» увеличился на 10,2%, батона «Нарезного» сократился на 10,4%., хлеба «Столичного» увеличился на 0,3%.

Относительный прирост составил (1420,5 / 1310 – 1) \* 100 = 8,44%.

Таблица 3. Выпуск продукции ОАО «СМАК» в 2009 году.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | По плану | | | По факту | | | Темп роста | | |
| тыс. ед. | тыс. руб. | % | тыс.ед. | тыс. руб. | % | тыс.ед. | тыс. руб. | % |
| Батон «Здоровье» | 550 | 810 | 61,8 | 639 | 1022,4 | 72 | 89 | 212,4 | 10,2 |
| Батон «Нарезной» | 160 | 425 | 32,4 | 125 | 312,5 | 22 | -35 | -112,5 | -10,4 |
| Хлеб «Столичный» | 25 | 75 | 5,7 | 28,5 | 85,6 | 6 | 3,5 | 10,6 | 0,3 |
| ИТОГО | 735 | 1310 | 99,9 | 792,5 | 1420,5 | 100 | 57,5 | 110,5 | - |

Отклонение прямых затрат от планового (нормативного) значения за счет изменения структуры выпущенной продукции (*ΔSПЗстр*) рассчитывается по формуле

*ΔSПЗстр = SПЗ1,0 - SПЗ0 - ΔSПЗN*

где - *ΔSПЗ1,0* плановая величина прямых затрат в себестоимости фактического выпуска продукции

Влияние третьего фактора – уровня затрат по отдельным изделиям на отклонение фактических прямых затрат от их планового значения (*ΔSПЗУ*З) определяется с помощью формулы.

*ΔSПЗУЗ = SПЗ1 - SПЗ1,0*

Проведем расчет отклонений от фактической себестоимости (табл. 4).

Данные таблицы 4 свидетельствуют о том, что за счет роста объема выпущенной продукции на 8,44% произошло увеличение прямых затрат на 69,1 тыс. руб., в т.ч. увеличение прямых материальных затрат на 37 тыс. руб., увеличение прямых трудовых затрат на 32,1 тыс. руб. Изменение структуры продукции положительно отразилось на изменении затрат. Общая их величина уменьшилась на 35,6 тыс. руб., в том числе за счет снижения материалоемкости изделий на 16,1 тыс. руб., снижения трудоемкости изготовления на 19,5 тыс. руб. В связи с тем, что уровень материальных затрат на производство отдельных изделий, а также затрат на оплату труда производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды в отчетном периоде повысился по сравнению с планом, был получен перерасход на 37,8 тыс. руб.

Таблица 4. Оценка влияния факторов на отклонения фактических прямых затрат от запланированных, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи калькуляции | По смете | на фактический объем выпущенной продукции | | отклонение от сметы +- | | | |
| в том числе за счет изменения | | | |
| По смете | фактически | всего (гр.3-гр.1) | объема продукции (гр.1\*%/100) | структуры продукции (гр.2-гр.1-гр.5) | уровня затрат на отдельные изделия (гр.3-гр.2) |
| Прямые материальные затраты, всего | 438,9 | 459,8 | 478,3 | 39,4 | 37 | -16,1 | 18,5 |
| в т.ч. Сырье | 135,5 | 142,6 | 141,9 | 6,4 | 11,4 | -4,3 | -0,7 |
| ТЗР | 170,2 | 181,6 | 191,9 | 21,7 | 14,4 | -3 | 10,3 |
| Энергия на технол. нужды | 133,2 | 135,6 | 144,5 | 11,3 | 11,2 | -8,8 | 8,9 |
| Прямые трудовые затраты с отчислениями на соц. нужды | 380,1 | 392,7 | 412 | 31,9 | 32,1 | -19,5 | 19,3 |
| ИТОГО | 819 | 852,5 | 890,3 | 71,3 | 69,1 | -35,6 | 37,8 |
| Объем выпущенной продукции в оптовых ценах | 1355 | 1420,5 | 1420,5 | 65,5 |  |  |  |
| Прямые затраты на один рубль продукции, коп. | 60,4 | 60 | 62,7 | 2,3 | 0,1 | -0,5 | 2,7 |
| Прямые материальные затраты на один рубль продукции, коп. | 32,4 | 32,4 | 33,7 | 1,3 | 0 | 0 | 1,3 |
| Прямые трудовые затраты на один рубль продукции, коп. | 28,1 | 27,6 | 29 | 0,9 | 0 | -0,5 | 1,4 |

Однако перевыполнение плана производства привело к тому, что величина прямых затрат, приходящихся а один рубль выпущенной продукции возросла на 2,3 коп, таки образом увеличилась и затратоемкость продукции, а следовательно, и её рентабельность.

Рассмотрение общего отклонения от плана по прямым материальным и трудовым затратам с позиции отдельных факторов еще не дает достаточной информации для принятия управленческих решений по устранениям конкретных отрицательных причин и созданию благоприятных условий для закрепления и развития положительных факторов. Поэтому дальнейший анализ должен быть направлен на изучение и измерение с помощью его методов и процедур причинно-следственных связей в выявленных факторах.

Важным этапом внутрихозяйственного анализа является оценка соблюдения сметы по накладным расходам – общепроизводственным и общехозяйственным. В состав общепроизводственных расходов включаются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, являющиеся условно-переменными. Остальная часть общепроизводственных расходов и общехозяйственные расходы относятся к условно-постоянным. В связи с этим смета цеховых расходов в части затрат, связанных с расходами по содержанию и эксплуатации оборудования, пересчитывается на фактический выпуск продукции.

В процессе анализа соблюдения сметы необходимо с помощью определенных методов и процедур выявить отклонение накладных расходов от сметных значений и влияние на это отклонение двух факторов – уровня затрат на отдельные изделия и объема продукции (по статьям условно-переменных накладных расходов). При этом надо также исследовать изменения этих расходов на рубль выпущенной продукции.

Таблица 5. Анализ накладных расходов, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статьи калькуляции | По смете | на фактический объем выпущенной продукции | | отклонение от сметы | | |
| По смете | фактически | всего (гр.3-гр.1) | уровня расходов на отдельные изделия (гр.3-гр.2) | объема продук-ции (гр.2-гр.1) |
| Общепроизводственные (цеховые) расходы | 201,6 | 248,7 | 293,3 | 91,7 | 44,6 | 47,1 |
| Общехозяйственные расходы | 76 | 76 | 75 | -1 | -1 | 0 |
| Итого накладных расходов на обслуживание производства и управление | 277,6 | 324,7 | 368,3 | 90,7 | 43,6 | 47,1 |
| Объем выпущенной продукции в оптовых ценах | 1355 | 1420,5 | 1420,5 | 65,5 | - | - |
| Накладные расходы на рубль продукции, коп. | 14,9 | 17,5 | 20,6 | 5,7 | 3,1 | 2,6 |

Данные таблицы 5 показывают, что в результате несоблюдения сметы расходов на обслуживание производства и управление себестоимость продукции увеличилась на 90,7 тыс. руб., в том числе за счет превышения сметных значений по цеховым расходам на 91,7 тыс. руб., в том числе за счет изменения уровня расходов на отдельные изделия на 44,6 тыс. руб., за счет изменения объема выпуска продукции - на 47,1 тыс. руб. Устранение причин их перерасхода позволит снизить затраты на рубль продукции на 5,7 коп.

**Глава 3. Рекомендации по снижению затрат в ОАО «СМАК»**

**3.1. Выявление резервов снижения затрат производства в ОАО «СМАК»**

Выявление путей для снижения себестоимости выпускаемой продукции ОАО «СМАК» 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.

В настоящее время 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.

Основной целью планирования себестоимости является выявление и использование имеющихся резервов снижения издержек производства и увеличение внутрихозяйственных накоплений. Планы по себестоимости должны исходить из прогрессивных норм затрат труда, использования оборудования, расхода сырья, материалов, топлива и энергии с учетом передового опыта других предприятий. Только при научно организованном нормировании затрат можно выявить и использовать резервы дальнейшего снижения себестоимости продукции.

При выпуске одного вида продукции себестоимость единицы этой продукции является показателем уровня и динамики затрат на ее производство. Для характеристики себестоимости разнородной продукции в планах и отчетах используются показатели снижения себестоимости сравнимой товарной продукции и затрат на 1 руб. товарной продукции. План предприятия содержит также сводную смету затрат на производство и плановые калькуляции себестоимости отдельных изделий.

Показатель затрат на 1 руб. товарной продукции определяется исходя из уровня затрат на производство товарной продукции по отношению к стоимости продукции в оптовых ценах предприятия.

Показатель затрат на 1 руб. товарной продукции не только характеризует планируемый уровень снижения себестоимости, но и определяет также уровень рентабельности товарной продукции. Его величина зависит как от снижения себестоимости продукции, так и от изменения оптовых цен, ассортимента и качества продукции.

В плане затраты рассчитываются на плановый объем и ассортимент продукции, но фактический ее ассортимент может отличаться от планового. Поэтому плановое задание по затратам на 1 руб. продукции пересчитывается на фактический ассортимент и потом уже сопоставляется с данными о затратах на 1 руб. продукции.

Установление общих, единых для всех предприятий правил имеет важное значение для правильного планирования и учета себестоимости продукции. В частности, общим для всех отраслей промышленности является порядок включения в себестоимость продукции только тех затрат, которые прямо или косвенно связаны с производством продукции. Методическими указаниями по разработке плана определен следующий типовой перечень технико-экономических факторов, обусловливающих снижение себестоимости продукции:

а) Повышение технического уровня производства. Как вариант, это внедрение новой, прогрессивной технологии, механизация и автоматизация производственных процессов; улучшение использования и применение новых видов сырья и материалов; изменение конструкции и технических характеристик изделий; прочие факторы, повышающие технический уровень производства.

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:

Э = (СС - СН) \* АН

где Э - экономия прямых текущих затрат;

СС - прямые текущие затраты на единицу продукции до внедрения мероприятия;

СН - прямые текущие затраты после внедрения мероприятия;

АН - объем продукции в натуральных единицах от начала внедрения мероприятия до конца планируемого 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, а также снижение ее материалоемкости и трудоемкости, снижение веса машин и оборудования, уменьшение габаритных размеров и др.

б) Совершенствование организации производства и труда. Снижение себестоимости может произойти в результате изменения в организации производства, формах и методах труда при развитии специализации производства; совершенствования управления производством и сокращения затрат на него; улучшение 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.

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 регрессивным искам и т.п.).

в) Изменение объема и структуры продукции, которые могут привести к относительному уменьшению условно-постоянных расходов (кроме амортизации), относительному уменьшению амортизационных отчислений, изменению номенклатуры и ассортимента продукции, 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:

ЭП = (Т \* ПС) / 100

где ЭП - экономия условно-постоянных расходов

ПС - сумма условно-постоянных расходов в базисном году

Т - темп прироста товарной продукции по сравнению с базисным годом.

Относительное изменение амортизационных отчислений рассчитывается особо. Часть амортизационных отчислений (как и других затрат на производство) не включается в себестоимость, а возмещается за счет других источников (спецфондов, оплаты услуг на сторону, не включаемых в состав товарной продукции, и др.), поэтому общая сумма амортизации может уменьшиться. Уменьшение определяется по фактическим данным за отчетный период. Общую экономию на амортизационных отчислениях рассчитывают по формуле:

ЭА = ( АОК / ДО - А1К / Д1 ) \* Д1

где ЭА - экономия в связи с относительным снижением амортизационных отчислений;

А0, А1 - сумма амортизационных отчислений в базисном и отчетном году;

К - коэффициент, учитывающий величину амортизационных отчислений, относимых на себестоимость продукции в базисном году;

Д0, Д1 - объем товарной продукции базисного и отчетного года.

Чтобы не было повторного счета, общую сумму экономии уменьшают (увеличивают) на ту часть, которая учтена по другим факторам.

Изменение номенклатуры и ассортимента производимой продукции является одним из важных факторов, влияющих на уровень затрат на производство. При различной рентабельности отдельных изделий (по отношению к себестоимости) сдвиги в составе продукции, связанные с совершенствованием ее структуры и повышением эффективности производства, могут приводить и к уменьшению и к увеличению затрат на производство. Влияние изменений структуры продукции на себестоимость анализируется по переменным расходам по статьям калькуляции типовой номенклатуры.

г) 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:

ЭП = ( С1 / Д1 - С0 / Д0 ) \* Д1

где ЭП - изменение затрат на подготовку и освоение производства;

С0, С1 - суммы затрат базисного и отчетного года;

Д0, Д1 - объем товарной продукции базисного и отчетного года.

д) Успех борьбы за снижение себестоимости решает прежде всего рост производительности труда рабочих, обеспечивающий в определенных условиях экономию на заработной плате.

С ростом объема выпуска продукции прибыль предприятия увеличивается не только за счет снижения себестоимости, но и вследствие увеличения количества выпускаемой продукции, что подтверждает факторный анализ формирования затрат в ОАО «СМАК» (основным фактором увеличения прибыли являлось увеличение выручки в следствии увеличения объемов производства). Таким образом, чем больше объем производства, тем при прочих равных условиях больше сумма получаемой предприятием прибыли.

Важнейшее значение в борьбе за снижение себестоимости продукции имеет соблюдение строжайшего режима экономии на всех участках производственно-хозяйственной деятельности ОАО «СМАК».

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, в ОАО «СМАК», как и 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.

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.

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.

Серьезным резервом снижения себестоимости продукции является расширение специализации и кооперирования. На специализированных предприятиях, с массово-поточным производством, к которым относится и ОАО «СМАК», 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.

Выявленные в результате анализа факторы снижения себестоимости и резервы необходимо суммировать в окончательных выводах, определить суммарное влияние всех факторов на снижение общей величины затрат на единицу продукции.

Для успешной реализации вышеуказанных мероприятий на предприятии должна действовать стабильно налаженная методика учета затрат, с помощью которой производится построение единой для всех структурных подразделений классификации статей затрат; определяется методика нормирования затрат для разделения затрат на экономически оправданные (полезные) и избыточные; создаются методики расчета себестоимости продуктов и услуг; разрабатываются методики определения финансового результата (прибыли).

**3.2. Введение оперативного учета затрат и бюджетирования в ОАО «СМАК»**

Особое значение должен иметь оперативный учет затрат, чтобы в ответ на внешние изменения, (например, такие как падения цен на сырьё и снижение заказов), вовремя принять соответствующие управленческие решения.

Сегодня важно выбрать систему управленческого учета. В настоящее время ОАО «СМАК» работает по системе полной себестоимости. Как известно для крупных предприятий и, особенно в условиях кризиса, это более выгодно, ведь в рамках системы «директ-костинг» при осуществлении анализа допускается, что объём производства равен объёму продаж, а это в настоящее время не всегда так..

Создание и внедрение системы бюджетирования на предприятии позволяет повысить эффективность управления и прозрачность деятельности, ввести строгий учет и контроль расходования средств и оптимизировать затраты.

Формирование бюджета, планирование затрат и передача полномочий по их правлению менеджерам подразделений позволят значительно снизить издержки компании.

На момент наступления финансового кризиса на многих предприятий бюджетирование не велось, что отрицательно отразилось на их финансовом состоянии. ОАО «СМАК» перешло к составлениям бюджета только в период обострившегося финансового кризиса. Значит следующее утверждение справедливо: «Наличие проблем – это стимул для совершенствования, а не повод отказаться от системы бюджетирования». Ведь бюджетирование помогает избавиться от неопределённостей, застраховать будущие риски, стабилизировать деятельность организации. Предприятие будет более устойчивым, если будет определять параметры сценарных условий, т. е. составить прогноз развития экономической ситуации в будущем году. Предприятие более подготовлено, если прогнозирует сведения об уровне инфляции, динамике цен на продукцию, динамике регулируемых тарифов и курсе рубля по отношению к другим валютам. В идеале это прогнозы: динамики заработных плат по разным категориям работников, динамики цен на сырье и материалы, роста валового внутреннего или валового регионального продукта, мирового потребления продукции компании и продуктов-заменителей, стоимости заимствований и обслуживания долга и т.д. Но при составление бюджета необходимо учитывать, что руководствоваться необходимо самыми пессимистичными сценариями. Бюджетирование в первую очередь должно способствовать резервированию самых рискованных статей затрат: на оплату труда, материальных затрат, а так же прогнозировать падение выручки.

Таким образом, для совершенствования учёта затрат на ОАО «СМАК» необходима автоматизированная система учета, которая позволит отслеживать возникновение затрат по местам их возникновения в разрезе статей калькуляции. Учет должен быть оперативным, способным в краткосрочные сроки корректировать статьи затрат. Кроме того, следует внедрить систему бюджетирования и постоянно её совершенствовать.

**Заключение**

В соответствии с поставленными в начале работы целями подведём итог исследований курсовой работы.

В общем виде издержки производства и реализации (себестоимость продукции, работ, услуг) представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Издержки могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых или материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основные виды издержек. Разные составляющие полных, или валовых, издержек по-разному меняются при изменении объемов производства. В этой связи их подразделяют на постоянные, переменные, предельные и средние издержки.

Постоянные издержки - это затраты на содержание зданий, аренду земли, капитальный ремонт, административно-управленческие расходы и т. п. Они постоянны в том смысле, что их величина в краткосрочном периоде не изменяется с увеличением или сокращением объема производства.

Переменные издержки- это издержки, величина которых изменяется в зависимости от увеличения или уменьшения объема производства. К переменным издержкам относятся затраты на сырье, электроэнергию, оплату труда, расходы на вспомогательные материалы и т. п.

Общие издержки *-* совокупность постоянных и переменных издержек фирмы.

Роль средних издержек в деятельности фирмы определяется тем, что их сравнение с ценой позволяет определить величину прибыли, которая рассчитывается как разность между общей выручкой и общими издержками.

Предельные издержки *-* это приращение общих издержек на производство дополнительной единицы продукции.

Изучение издержек фирмы осуществлялось на примере ОАО «СМАК». На данном предприятии затраты распределяются по следующим статьям калькуляции: сырье, ТЗР, энергия на технологические нужды, основная заработная плата и социальные отчисления, расходы на содержание оборудования, цеховые расходы, общехозяйственные расходы, потери от брака.

Была проанализирована структура затрат и выявлены их отклонения от сметных значений по экономическим элементам.

В ОАО «СМАК» возник перерасход по материальным затратам на 68,2 тыс. руб., в том числе по материалам 56,5 тыс. руб., по энергии на 9,3 тыс. руб. Перерасход по затратам на оплату труда составил 38,4 тыс. руб. Значительная экономия возникла по прочим затратам – 39,3 тыс. руб.

Факторный анализ затрат в ОАО «СМАК» свидетельствует о том, что за счет роста объема выпущенной продукции на 8,44% произошло увеличение прямых затрат на 69,1 тыс. руб., в т.ч. увеличение прямых материальных затрат на 37 тыс. руб., увеличение прямых трудовых затрат на 32,1 тыс. руб. Изменение структуры продукции положительно отразилось на изменении затрат. Общая их величина уменьшилась на 35,6 тыс. руб., в том числе за счет снижения материалоемкости изделий на 16,1 тыс. руб., снижения трудоемкости изготовления на 19,5 тыс. руб. В связи с тем, что уровень материальных затрат на производство отдельных изделий, а также затрат на оплату труда производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды в отчетном периоде повысился по сравнению с планом, был получен перерасход на 37,8 тыс. руб.

Однако перевыполнение плана производства привело к тому, что величина прямых затрат, приходящихся а один рубль выпущенной продукции возросла на 2,3 коп, таки образом увеличилась и затратоемкость продукции, а следовательно, и её рентабельность.

Важнейшими путями снижения затрат на производство продукции в ОАО «СМАК» является определение оптимальной величины закупаемых ресурсов и запускаемой продукции, потребляемых в производстве, - трудовых и материальных.

Также на предприятии с целью снижения издержек 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.

Соблюдение режима экономии повышает экономическую эффективность производства, увеличивает прибыль и расширяет возможности.

**Список литературы:**

1. Федеральный Закон «о бухгалтерском учете» от 21/11/96 № 129-ФЗ.
2. Гражданский Кодекс РФ, части I и II.
3. Налоговый Кодекс РФ, Глава 25, часть 2,включена с 01.01.2002 г. Федеральным Законом от 06.08.2001 г. №110-ФЗ.
4. Федеральный Закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» (с изменениями и дополнениями). от 29/12/95 № 222-ФЗ.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержден приказом Минфина России от 06/05/99 № 33н.
6. Бакаев А.С., Безруких П.С., Врублевский Н.Д. и др. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2007г.
7. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. “ Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат. 2-е издание” Москва 2008 г.
8. Булгакова С.В. Бухгалтерский управленческий учет для бизнес-решений: Учебное пособие. - Воронеж: ИПЦ ВГУ, 2007г.
9. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. -М.: ЗАО «Финстатинформ». – 2000г.
10. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. 4-е изд., перераб. И доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2007г.
11. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. -М.: Вершина, 2006г.
12. Иванова Ж.А. Операционный анализ. Учебное пособие. - Улан-Удэ: Изд-вo ВСГТУ, 2005г.
13. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы и процедуры. – М.: Феникс. – 2003г.
14. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сфеты: Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2005г.
15. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 5 –е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2008г.
16. Кузьмина М.С., Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. Издательство: Финансы и статистика, 2010 г.
17. Люблинский Я.Г. Анализ затрат на создание, производство и эксплуатацию изделий. М.: «Финансы и статистика», 2006г.
18. Соколов Ю.А. Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учетах. - М.: Издательство «Альфа-Пресс». 2009г.
19. Соломатин А.Н. Экономика, анализ и планирование на предприятии торговли: Учебник для вузов. – СПб: Питер. – 2008г.
20. Чернов В.В. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности. - М.: Финансы и статистика. – 2002г.

Средства Internet:

http://www.vestnik.fa.ru/

www.AUP.Ru

1. Как известно, учетная политика - это документ, защищающий интересы предприятия в области применения предприятием правил организации и ведения бухгалтерского учета, в котором должны быть заложены нормы и условия, в рамках которых предприятие считает возможным и достаточным получатьдостоверную и оперативную информацию о хозяйственной деятельности, опираясь на действующие законодательные акты. Учетная политика должна быть достаточной для управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности предприятия и находить применение при составлении финансовой и статистической отчетности, являясь одновременно базой для ведения управленческого и налогового учета. [↑](#footnote-ref-1)