

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО СВЯЗИ
федеральное государственное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«САНКТ – ПЕТЕРБУРГСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ТЕЛЕКОММУНИКАЦИЙ
ИМ. ПРОФ. М.А.БОНЧ-БРУЕВИЧА»

Л. Н. КУЗНЕЦОВА

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Учебное пособие

СПБ ГУТ)))

САНКТ-ПЕТЕРБУРГ
2013

УДК 331(0,75,8)
ББК 65,012Я73М55

Рецензенты:

Кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории
ГОСУДАРСТВЕННОГО УНИВЕРСИТЕТА ПУТЕЙ СООБЩЕНИЯ
Л. И. КРУТИКОВА

*Утверждено редакционно-издательским советом СПбГУТ
в качестве учебного пособия*

КУЗНЕЦОВА Л. Н.

**М55 Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Л.Н.
Кузнецова – СПб.: Издательство СПбГУТ, 2013. -**

Рассмотрены основные вопросы дисциплины «Управление затратами на предприятии»: Сущность затрат, теоретические и практические проблемы управления затратами на стадиях жизненного цикла продукта, связь затрат с маркетингом, качеством и конкурентоспособностью продукции, а также анализ затрат на производство и направления их снижения, особое внимание уделено современным методам управления затратами.

Предназначено для бакалавров по специальности 080500.62 «Бизнес-информатика» и 080200.62 «Менеджмент».

**УДК 331(075.8)
ББК 65.012я73**

Кузнецова Л.Н. 2013

Федеральное государственное образовательное
бюджетное учреждение высшего профессионального
образования «Санкт-Петербургский государственный
университет телекоммуникаций им. проф.
М.А. Бонч-Бруевича», 2013

Содержание

1. Содержание управления затратами на предприятии
 - 1.1. Сущность затрат
 - 1.2. Управление затратами

2. Классификация затрат
 - 2.1. Основные признаки классификации затрат
 - 2.2. Классификация затрат на производство

3. Прогнозирование и планирование затрат
 - 3.1. Необходимость планирования затрат и влияние инфляции на принятие решений
 - 3.2. Порядок расчета затрат методом прямого счета
 - 3.3. Определение допустимой величины затрат
 - 3.4. Взаимосвязь инвестиционных, текущих затрат и доходности предприятия

4. Определение затрат на стадиях экономического жизненного цикла продукта
 - 4.1. Связь параметров и структуры экономического жизненного цикла продукта
 - 4.2. Постадийный состав затрат и их определение
 - 4.3. Методы расчета отдельных элементов затрат

5. Затраты на маркетинг
 - 5.1. Особенности затрат на маркетинговую деятельность и их целесообразность
 - 5.2. Состав затрат на маркетинговую деятельность предприятия
 - 5.3. Факторы, влияющие на величину затрат на маркетинговую деятельность

6. Затраты на качество продукции
 - 6.1. Состав затрат на качество продукции
 - 6.2. Функционально-стоимостной анализ снижения затрат на продукцию
 - 6.3. Затраты и конкурентоспособность продукции

7. Управление запасами и затраты предприятия
 - 7.1. Виды запасов на предприятии
 - 7.2. Учет материально- производственных запасов и их оценка при списании на затраты производства
 - 7.3. Влияние управления запасами на затраты предприятия и результат его работы

- 8. Затраты на производство и реализацию продукции
 - 8.1. Расчет затрат на производство и реализацию продукции
 - 8.2. Калькулирование себестоимости единицы продукции, работ, услуг
 - 8.3. Способы и методы калькулирования затрат

- 9. Управление затратами в процессе производства
 - 9.1. Формирование затрат по сегментам и объектам возникновения и учета затрат на производство
 - 9.2. Бюджетирование затрат
 - 9.3. Объекты учета затрат и факторы, определяющие величину затрат на производство

- 10. Учет затрат на производстве
 - 10.1. Системы учета затрат
 - 10.2. Основы управленческого производственного учета
 - 10.3. Учет затрат по местам возникновения в системе «директ-костинг»
 - 10.4. Оперативный (оперативно-технический) учет

- 11. Технические способы снижения затрат на производстве
 - 11.1. Конструкторские способы снижения затрат
 - 11.2. Технологические способы снижения затрат
 - 11.3. Технические средства учета и контроля затрат на предприятии

- 12. Анализ затрат
 - 12.1. Содержание анализа затрат на предприятии
 - 12.2. Анализ затрат по экономическим элементам
 - 12.3. Анализ себестоимости продукции по калькуляционным статьям
 - 12.4. Анализ затрат на обслуживание производства и управление
 - 12.5. Анализ затрат на один рубль продукции
 - 12.6. Анализ затрат на реализованную продукцию

- 13. Системы управления затратами
 - 13.1. Связь затрат с объемом производства
 - 13.2. Система «стандарт–костс»
 - 13.3. Система «директ–костинг»
 - 13.4. Система управления затратами на основе информации «управленческого учета»
 - 13.5. Контроллинг
 - 13.6. Общая система управления затратами
 - 13.7. Особенности управления затратами в высокотехнологичной среде

13.8. Новые методы управления затратами в современной мировой практике

14. Особенности управления затратами на малых предприятиях

14.1. Особенности планирования затрат на малом предприятии

14.2. Организация учета затрат и формирование себестоимости на малых предприятиях

15. Компьютеризация управления затратами на предприятии

15.1. Предпосылки, сфера и принципы компьютеризации управления затратами

15.2. Обеспечение и повышение эффективности управления затратами на основе компьютеризации.

1. Содержание управления затратами на предприятии

1.1. Затраты – это выраженный в денежной форме объем ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени. Они трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг. В состав затрат включаются предпроизводственные затраты, производственные, а также управленческие и коммерческие затраты. Затраты отражаются в учете предприятия на момент потребления в производственном процессе.

В отличие от затрат расходы представляют собой уменьшение платежных средств или иного имущества предприятия и отражаются в учете на момент платежа. Расходы предприятия включают: расходы по обычным видам деятельности, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы. Расходы отличаются от затрат и тем, что в разные периоды они могут превышать затраты, быть равными им или быть меньше затрат. Понятие расходов шире, чем выплаты, которые представляют фактический расход наличных денежных средств.

Понятие расходов уже понятия издержек, так как отражает выплаты наличными и в кредит в определенном периоде. Издержки – это реальные или возможные затраты финансовых ресурсов предприятия. Отличие затрат и издержек состоит в следующем:

- затраты имеют расчетную природу оценки и отражаются во внутреннем учете, а издержки — платежную природу и отражаются во внешнем (финансовом) учете.
- ряд затрат в производственном учете не имеют аналогов среди издержек,
- у издержек может отсутствовать прямая связь с изготовлением продукции.

Затраты как предмет управления отличаются многообразием и динамизмом, они трудносоизмеримы и по-разному влияют на экономические результаты деятельности, и только комплексный подход к их управлению может способствовать повышению эффективности работы предприятия.

1.2. Управление затратами – это выполнение функций управленческого цикла, направленное на комплексное использование производственных ресурсов и повышение эффективности их использования.

Субъектами управления затратами являются руководители, специалисты и некоторые служащие. Объектами управления затратами служат затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию и утилизацию продукции.

Цель управления затратами состоит в том, чтобы определить оптимальную величину затрат, необходимых для достижения данной цели. К функциям управления можно отнести:

- Принятие решений на основе прогнозирования и планирования затрат. Долгосрочное планирование дает прогноз ожидаемых затрат, а текущее планирование отражает затраты ближайшего будущего более точно, так как обоснованы годовыми планами и текущими расчетами;
- реализация решений на основе таких элементов управленческого цикла как организация, координация и регулирование затрат, а также таких способов воздействия на участников производства как активизация и стимулирование;
- контроль на основе производственного учета и анализ затрат, позволяющий выявить резервы снижения затрат на производство и принять рациональные управленческие решения.

2. Классификация затрат

2.1. Многообразие затрат требует их классификации по признакам, позволяющим определить уровень затрат по объектам управления. К ним относятся: вид экономической деятельности, экономические элементы, калькуляционные статьи, зависимость от объемов производства, способ отнесения на себестоимость продукции, сложность затрат, отношение к технологическому процессу и процессу производства, участие в процессе производства, периодичность возникновения, охват планированием, степень готовности продукции, объект управления и др. При организации производственного учета руководство самостоятельно принимает решения о выборе оснований для классификации затрат.

2.2. Классификация затрат на производство является важным инструментом системы управления затратами и принятия хозяйственных решений. Затраты на производство группируют по видам экономической деятельности, в затратах на основную деятельность разграничивают затраты на основное и вспомогательное производство, а в их составе выделяют затраты цехов и участков и др. объектов управления.

В каждом виде экономической деятельности затраты группируются по экономическим элементам, то есть по однородным затратам, безотносительно к тому где они израсходованы, что позволяет судить о структуре затрат. На промышленных предприятиях используются следующие элементы формирования затрат:

- Материальные затраты за вычетом стоимости возвратных отходов, в том числе стоимость сырья и материалов, покупных комплектующих и полуфабрикатов, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, стоимость топлива, энергии, вспомогательных материалов и других материальных ценностей, израсходованных на производственные и хозяйственные нужды;
- Затраты на оплату труда, в том числе затраты на основную и дополнительную заработную плату, премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты. В этот элемент не включаются премии, не предусмотренные системным положением об оплате труда на предприятии, материальная помощь и оплата дополнительных отпусков, так как они не включаются в себестоимость;
- Отчисления на социальные нужды, в том числе в фонд социального страхования, в пенсионный фонд, на обязательное медицинское страхование.
- Амортизация включает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности. Организациям высокотехнологичных отраслей разрешено применение механизма ускоренной амортизации;
- Прочие затраты включают плату за аренду основных средств, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировку и др.

Группировка затрат по экономическим элементам используется при составлении сметы затрат на производство, в которой отражена сумма затрат по элементам, но не показано назначение этих затрат и их связь с результатами производства. Устранить эти недостатки позволяет перегруппировка производственных затрат по калькуляционным статьям себестоимости.

Группировка затрат по калькуляционным статьям показывает направленность произведенных затрат и обеспечивает выделение затрат, связанных с определенным видом продукта. Она обусловлена также необходимостью калькулирования себестоимости единицы продукции. В перечень калькуляционных статей включаются:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата основных производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды основных производственных рабочих;
- общепроизводственные расходы, в том числе:
 - расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
 - цеховые расходы;
 - общехозяйственные расходы;
 - прочие производственные расходы;
 - расходы на продажу (коммерческие расходы);
 - расходы на освоение новых видов продукции;
 - потери от брака.

Эти статьи могут различаться по отраслям, а указанные затраты относятся на себестоимость прямо или косвенно. На основе указанной группировки можно определить технологическую, цеховую, производственную и коммерческую себестоимость, которые позволяют определить ответственность руководителей за произведенные в подразделении затраты.

Классификация затрат по экономической роли в процессе производства на основные, связанные с выполнением процесса производства и накладные, связанные с обслуживанием производства и управлением, позволяет снизить последние и установить их оптимальный уровень.

По способу отнесения на себестоимость единицы продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямые относятся на себестоимость конкретного изделия непосредственно, а косвенные пропорционально заработной плате основных производственных рабочих или прямым затратам.

В зависимости от решаемых задач на предприятии могут применяться и другие признаки классификации затрат: по отношению к объему области применения и свои преимущества. Избранные предприятием признаки классификации способствуют более точному учету затрат и возможностей их снижения, и позволяют принимать экономически обоснованные хозяйственные решения.

3. Прогнозирование и планирование затрат.

3.1. Необходимость и сущность планирования затрат.

Предприятие стоит перед необходимостью выбора оптимальных решений, связанных с экономической деятельностью предприятия. Вариантов действий множество, и каждому из них соответствуют затраты, которые можно определить на стадии планирования. Краткосрочные планы составляются на месяц, квартал, год, а долгосрочные на период свыше года. Долгосрочное планирование связано с прогнозами ожидаемой конъюнктуры и изменений внешней экономической среды, а также с вложением средств в разработку инноваций, поэтому важной задачей планирования является сведение к минимуму риска предпринимательства.

Планирование затрат это определение задач эффективного использования ресурсов и выбора средств для их достижения. Планы отражаются в сметах, которые составляются на основе технико-экономических расчетов в денежном выражении. Базой расчетов служат: планируемые объемы продукции, нормы расхода материальных ресурсов, договоры на поставку ресурсов и выпускаемой предприятием продукции, нормы затрат труда, экономические нормативы (нормы амортизации, отчислений на социальные нужды, страховых платежей), планируемые результаты мероприятий по снижению затрат сокращению потерь и по развитию потенциала предприятия. Расчеты должны удовлетворять требованиям рационального выбора ресурсов, оптимизации условий и процесса производства. В зависимости от полноты исходной информации, плановые затраты определяются методом прямого счета или путем укрупненных расчетов предполагаемого изменения базисного уровня затрат.

3.2. Порядок расчета затрат методом прямого счета сводится к разработке сметы затрат по вспомогательным цехам с распределением их услуг между цехами основного производства. Затем планируется себестоимость продукции вспомогательных цехов на основе составления сметы затрат по каждому цеху, сводной сметы по всем цехам и калькулирования себестоимости единицы продукции вспомогательных цехов, а также на основе распределения общей суммы затрат между цехами для включения в себестоимость продукции основного производства. Далее разрабатываются сметы расходов на обслуживание и управление производством (общепроизводственных, общехозяйственных, прочих производственных и коммерческих расходов). Способы расчета отдельных статей калькуляции различны. Статьи «сырье и основные материалы», «покупные изделия и полуфабрикаты», «топливо и энергия на технологические цели» рассчитываются по нормам расхода и ценам на единицу изделия, «основная заработная плата производственных рабочих» определяется как:

сумма сдельных расценок на единицу изделия + плановый процент премий рабочих-сдельщиков + плановый фонд заработной платы рабочих-повременщиков с распределением по видам продукции, статьи «дополнительная заработная плата». «общепроизводственные расходы», «общехозяйственные расходы» в процентах к основной заработной плате производственных рабочих, а «отчисления на социальные нужды» производственных рабочих в процентах к сумме основной и дополнительной зарплаты.

На основе калькуляции на единицу продукции затраты по каждой статье умножаются на объем выпуска данного изделия и суммируются по всем видам продукции, образуя себестоимость планового выпуска всей продукции. Себестоимость готовой продукции можно определить как сумму затрат в незавершенном производстве на начало периода плюс себестоимость всей продукции планового периода минус сумму стоимости отходов минус затраты в незавершенном производстве на конец периода. После этого рассчитывается смета затрат на производство по экономическим элементам. При разработке сметы используются сметный, сквозной и калькуляционный методы, причем производится корректировка базовой сметы на индексы изменения соответствующих элементов сметы. Плановая смета равна сумме рассчитанных документов.

3.3. Определение допустимой величины затрат.

Для управления затратами важно определить максимальную сумму затрат превышение которых, делает предприятие убыточным, а также допустимую величину затрат при разработке нового изделия или изделия улучшенного качества. Предельными затратами для предприятия можно считать минимальный объем продаж, который позволяет ему не иметь убытка в результате своей деятельности. В такой ситуации предприятие может существовать непродолжительное время, но средств для развития у него нет и поэтому оно должно применить такие средства оздоровления экономики как освоение новой и повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции, снижение затрат на производство продукции и увеличение объема ее продаж. Необходимость дальнейшей модернизации изделия призвана выявить предварительная оценка допустимой величины затрат, которую осуществляют на стадии разработки изделия и маркетинговых исследований, так как именно в ходе конструирования, разработки технологии и определения емкости рынка закладывается уровень затрат. Сравнительный анализ нормативных и фактических затрат позволит определить какими факторами вызваны различия между ними и исключить дорогостоящие нерентабельные элементы.

При расчете предварительной себестоимости новых изделий используют метод удельных затрат на единицу параметра новой техники, метод аналогичных технических решений и др.

На стадии текущего планирования объем допустимых затрат диктуется рыночной ценой, основу которой составляют затраты конкурирующего предприятия по аналогичной продукции, рассчитанные по формуле:

$$З = Ц : (1 + Р : 100), \text{ где}$$

З- допустимые затраты на единицу изделия;

Ц - рыночная цена данного изделия;

Р - рентабельность данного изделия.

Допустимая величина затрат на изделие позволяет определить допустимую величину заработной платы основных производственных рабочих, которая отвечает на вопрос о возможности производства данного изделия на предприятии. Рассчитав допустимую трудоемкость изделия можно понять является ли оно конкурентоспособным или необходимо принимать меры по совершенствованию конструкции изделия, методов учета и контроля, внедрению новой технологии.

3.4. Взаимосвязь инвестиционных, текущих затрат и доходности предприятия.

Для поддержания конкурентоспособности предприятия на рынке требуются инновационные решения, а, следовательно, и инвестиционные ресурсы, объем которых определяется величиной затрат, необходимых для решения инвестиционных проектов. Эти расходы включают предпроизводственные и послепроизводственные издержки (на разработку бизнес – плана, регистрацию предприятий, выпуск акций, на заработную плату персонала и др., на прекращение функционирования объекта); капитальные вложения в основной капитал (стоимость земельного участка, строительства, оборудования и его монтажа); оборотный капитал (расходы на создание первоначальных производственных запасов). Инвестиционные затраты направлены на обеспечение текущих затрат на перспективу и доходов предприятия, и поэтому следует решить проблему источника инвестиционных средств и сможет ли их вложение увеличить прибыльность предприятия.

Текущие затраты как объект краткосрочного планирования определяются текущими материальными, кадровыми и финансовыми ресурсами. Текущие затраты отражаются в годовых, квартальных и месячных сметах затрат по предприятию в целом, по отдельным подразделениям, и по отдельным элементам расходов, что позволяет

координировать деятельность различных подразделений на основе сопоставления фактических расходов со сметными, выявления отклонений и их корректировки.

Исходная база для составления смет - программа сбыта, которая устанавливает объем, номенклатуру и ассортимент реализуемой продукции, особенно в тех случаях, когда спрос ограничивает объемы производства. В то же время программа сбыта является основой для планирования совокупного дохода от реализации и экономического результата деятельности предприятия – прибыли.

Различают:

- сметы затрат на производство, в которых устанавливается общая сумма затрат на производственную деятельность;
- Смета затрат на содержание функциональных отделов и служб;

Комплексные сметы затрат на подготовку и освоение производства, на износ инструментов и приспособлений целевого назначения, транспортно-заготовительных расходов, общепроизводственных расходов, общехозяйственных расходов, прочих производственных расходов, коммерческих расходов;

целевые сметы - командировочных расходов, представительских расходов, расходов на страхование, рекламу, связь и др.

Сметы составляются снизу вверх, процесс координации затрат находит выражение в составлении сметного счета прибылей и убытков, отражающего движение денежных средств. После согласования смет их сводят в общую смету. Итоговые данные сметы затрат на производство характеризуют экономическую эффективность производственного процесса, а именно, сокращение затрат в целом и по отдельным элементам, а также изменение структуры затрат.

4. Определение затрат на стадиях экономического жизненного цикла продукта.

4.1. Связь параметров и структуры экономического жизненного цикла продукта.

Цикл - это совокупность процессов кругооборота в течение определенного времени. Экономический жизненный цикл продукта представляют собой затраты процесса создания, разработки, производства, эксплуатации, обращения и утилизации продукта. Он характеризуется временными, объемными, затратными и качественными показателями, которые тесно взаимосвязаны. Так, на объемных параметрах сказывается продолжительность выпуска и эксплуатации продукта, требования к качеству определяет объем научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и подготовки к производству, качество продукции

тесно связано с объемом производства и уровнем затрат, а на затраты влияет структура жизненного цикла продукта и его продолжительность. Сокращение или исключение из жизненного цикла какой – либо стадии не означает обязательного сокращения затрат, так как экономия затрат на одной стадии может привести к их увеличению на другой. Таким образом, затраты определяются структурой экономического жизненного цикла продукта, его продолжительностью, объемными и качественными показателями, а сама продукция выступает как цель производственного процесса и как его результат, и воплощает все затраты.

Жизненный цикл продукта может быть полным, то есть включать все стадии и полную сумму затрат по стадиям. Неполный жизненный цикл отличается тем, что предприятие – изготовитель может передать часть стадий по кооперации другим предприятиям, а частный жизненный цикл означает выполнение его отдельных стадий. Затраты соответствуют полноте цикла.

4.2. Постадийный состав затрат и их определение

Денежные затраты, связанные с потреблением всех видов ресурсов за период жизненного цикла продукта составляют цену потребления продукта, которая определяет конкурентоспособность товара, и важны для результативности работы производителей. Укрупненный постадийный состав затрат представлен в таблице № 1.

Таблица № 1

Постадийный состав затрат

Стадия	Статьи затрат
НИОКР	Предпроектные маркетинговые исследования и доработка замысла Разработка технического задания, эскизного и технического проектов Подготовка конструкторской, рабочей и технологической документации для изготовления опытного образца Изготовление и испытание опытного образца
Производство	Подготовка, освоение и производство серийной продукции Поддержание технического уровня и качества серийной продукции
Реализация	Тара, транспортировка и обеспечение сохранности при доставке продукции до места потребления, содержание торговой фирмы – изготовителя Маркетинговые исследования
Эксплуатация	Приобретение, монтаж и подготовка продукции и кадров к эксплуатации Текущие эксплуатационные расходы, ремонт и обслуживание Поддержание и улучшение эксплуатационных свойств продукта
Утилизация	Исследования

	Изготовление средств утилизации Транспортировка, спецконтейнеры, тара
--	--

Под ред. Г. Краюхина: Управление затратами на предприятии. – СПб: Питер, 2012. – с. 68.

Стадии экономического жизненного цикла продукта влияют на методику определения затрат. Так, на стадии НИОКР затраты исчисляются укрупнено по этапам работ и в конце этой стадии детализация затрат позволяет принять их в качестве укрупненных плановых норм и нормативов для стадии производства, на которой их точность зависит от масштаба выпуска продукции. Исчисление затрат на стадии реализации зависит от конструктивных особенностей продукции, условий транспортировки, хранения и сбыта. Затраты на стадии эксплуатации определяются ее продолжительностью, а затраты на утилизацию зависят от характера продукции и влияния, которое она оказывает на окружающую среду.

4.3. Методы расчета отдельных элементов затрат

Важность постадийного определения затрат состоит в том, что они являются основой конкурентоспособности продукта, но это сложная задача, поскольку на формирование затрат воздействует большое число факторов, таких как сложность продукции, требования к его качеству, характер производства, условия транспортировки и утилизации. Это приводит к тому, что возникают разные методы расчета затрат и отдельных элементов затрат. К первой группе относятся эвристические методы, основанные на мнении специалистов – экспертов, которые включают метод экспертных оценок, метод моделирования, балльный метод и др. Вторую группу занимают математико–статистические методы, базирующиеся на моделировании одно- и многофакторных зависимостей между затратами и техническими показателями продукции на основе фактических статистических данных, а именно: метод удельных показателей, корректирующих коэффициентов и др.

В третью группу системных методов включают те, которые моделируют зависимости затратных и технико–экономических показателей на основе приближения проектируемых показателей к нормативным, установленным для типовых продуктов и учитывающих факторы не находящиеся между собой в тесной зависимости, такие как методы имитационного моделирования. Методы технического нормирования, расчетно–аналитические и калькулирования, составляющие четвертую группу, в основе которых лежит расчет норм и нормативов, как по составным элементам, так и по продукции в целом. Нормы и нормативы могут быть

типовыми, укрупненными, комплексными и др. и область их применения различна. Чем больше объем производства и реализации продукции, тем более точно должны нормироваться затраты рабочего времени и тем более дифференцированными должны быть нормативы. Техническое нормирование труда является трудоемким и эффективно лишь в крупном масштабном производстве. Нормативная база является основой не только управления затратами, но базой стимулирования труда. В целом, сравнение фактических затрат с нормативными, позволяет наметить резервы их снижения.

5. Затраты на маркетинг

5.1. Особенности затрат на маркетинговую деятельность и их целесообразность

Затраты на маркетинговую деятельность оказывают влияние на всю деятельность предприятия, так как эта деятельность охватывает период от прикладных научных исследований до сбыта и послепродажного сервиса. Затраты на маркетинг носят обязательный характер, так как без них сложно определить спрос на данный продукт. Эти затраты могут носить регулярный и нерегулярный характер, могут быть текущими и инвестиционными, осуществляются в течение всего производственного цикла, и их структура изменяется в течение жизненного цикла товара. Маркетинговые разработки со временем устаревают, поэтому их запасы нецелесообразны, а эффект от маркетинговых затрат проявляется через определенный промежуток времени и различен для разных маркетинговых мероприятий.

5.2. Состав затрат на маркетинговую деятельность предприятия

Затраты предприятия, связанные с маркетинговой деятельностью, включают: собственно маркетинговые затраты (затраты на рекламу, на связи с общественностью, на маркетинговые исследования, анализ и содержание службы маркетинга); затраты, обусловленные маркетинговой деятельностью (затраты на сырье, материалы, комплектующие. На транспортировку и сбыт); затраты, косвенно связанные с маркетинговой деятельностью (затраты на персонал службы маркетинга, налоговые платежи, прочие затраты, связанные с маркетинговой деятельностью). В условиях конкуренции неизбежен рост затрат на маркетинг, что увеличивает общие затраты предприятия и цену, поэтому управление маркетингом должно быть нацелено на оптимизацию этих затрат.

5.3. Факторы, влияющие на величину затрат на маркетинговую деятельность

Факторы, влияющие на величину затрат на маркетинговую деятельность могут быть внешними и внутренними. К внешним факторам относятся: состояние рынка труда, от которого зависит оплата труда работников службы маркетинга, их премии и бонусы и др. Для предприятий, имеющих на балансе оборудование важное значение имеет изменение норм амортизации; состояние рынка рекламы и маркетинговых исследований, а также стоимость услуг фирм, проводящих маркетинговые исследования, оказывает прямое воздействие на уровень затрат на маркетинг. К прочим внешним факторам можно отнести: налоговая политика и нормативно – правовые акты органов государственной власти, социально – демографические и др. Основные внутренние факторы, влияющие на уровень затрат на маркетинг включают опыт специалистов отдела маркетинга, тип товара, объем продаж и размер прибыли предприятия, финансовые ресурсы предприятия, этапы жизненного цикла товара, научно – технический потенциал и стратегия развития предприятия.

5.4. Величина затрат на маркетинговую деятельность определяется при формировании бюджета затрат на маркетинг. Сначала происходит отбор мероприятий маркетинга, с помощью которых возможно достижение поставленных целей, затем происходит оценка ценности и затратности отобранных мероприятий, итоговыми показателями которых могут быть объем сбыта продукции и цена реализации, после чего осуществляется формирование затрат на маркетинг. Для чего отбираются обязательные маркетинговые мероприятия, затем мероприятия с минимальной стоимостью при равной степени ценности или с максимальной ценностью при равной стоимости и др. Бюджет затрат на маркетинг следует оценить относительно финансовых возможностей для его реализации, а также с позиций ценности товара для потребителя и со стороны внутрикорпоративной ценности.

После утверждения бюджета на маркетинговую деятельность рассчитываются показатели затрат на нее, а именно: затраты на маркетинг и на рекламу в расчете на единицу продаж одного изделия, их доля в выручке от продаж, затраты на стимулирование сбыта и на организацию личных продаж в расчете на единицу продаж одного изделия и их доля в выручке от продаж изделия. При итоговом контроле устанавливаются величина фактически достигнутой ценности рыночных предложений, размер фактических затрат на маркетинг и как они отразились на объеме продаж, насколько отличаются плановые и фактические показатели, целесообразность затрат на маркетинг.

6. Затраты на качество продукции

6.1. Состав затрат на качество продукции. Затраты, связанные с обеспечением удовлетворительного качества и с потерями для достижения этого качества называются затратами на качество продукции.

Классификация затрат на качество по назначению включает:

затраты на оценку качества, включающих выбор номенклатуры показателей и базовых образцов качества, определение значений показателей качества и оценки уровня качества. Эти затраты достаточно высоки, но приводят к повышению технической конкурентоспособности;

затраты на обеспечение качества, которые включают правовое, информационное обеспечение, обеспечение качества исходных материалов и при изготовлении продукции, а также качества упаковки, транспортировки, хранения и послепродажной деятельности и подготовки кадров,

затраты на улучшение качества, направленные на удовлетворение предполагаемых потребностей потребителя, а именно, затраты на маркетинговую и научно–исследовательскую деятельность, по проектированию и технологической подготовке продукции улучшенного качества и др.,

затраты на управление качеством, к которым относят затраты на содержание персонала, обеспечивающего функционирование системы качества на предприятии.

По периодичности можно выделить текущие и единовременные, по целесообразности = производительные и непроизводительные, по способу включения в себестоимость - прямые и косвенные.

Возможны и другие принципы классификации затрат: по стадиям жизненного цикла, по объему формирования и возможности учета.

Конкурентоспособность продукции достигается сочетанием качества и цены, которые имеют противоречивый характер, поскольку высокое качество ведет к росту затрат и повышению цены. Оптимальный баланс между ними возможен, если система управления качеством будет построена на основе исследований и экономических расчетов, которые позволят определить какие характеристики качества продукции наиболее привлекательны для потребителя и выяснить возможные объемы продаж товаров повышенного качества и экономическую целесообразность затрат на повышение качества продукции.

6.2. Функционально – стоимостной анализ снижения затрат на продукцию

Функционально–стоимостной анализ является действенным средством выявления излишних затрат на продукцию и приведения их к рациональному уровню при обеспечении соответствующего качества. Он также используется для выявления возможности снижения затрат на продукцию, сбыт которой снижается. Функционально–стоимостной анализ (ФСА) строится на изучении функций исследуемого объекта с последующим ответом на вопрос, каким образом данная функция может исполняться с наименьшими затратами. Для анализа применяется три подхода. Системный подход связан с формированием затрат как целостной системы подсистем и элементов по всем стадиям жизненного цикла продукта. Функциональный подход позволяет представить общие затраты на изделие как комплекс затрат на обеспечение выполняемых им функций. При изучении функций специалисты анализируют только оптимальные способы их выполнения, что помогает найти принципиально новые конструктивные решения, и за счет устранения негативных элементов конструкции создать новое изделие с более высокими функциональными характеристиками, не требующее значительных затрат.

Принцип соответствия значимости функций и качества затратам заключается в сопоставлении значимости функций с затратами на их реализацию с учетом качества и наиболее экономного способа выполнения функций.

Метод ФСА находит применение при решении проблемы производства или изготовления комплектующих, при формировании новых рабочих мест, при разработке новых вспомогательных средств труда и др. и ведет к снижению затрат.

6.3. Затраты и конкурентоспособность продукции. Конкурентоспособность продукции имеет две составляющие – техническую и экономическую и отражается при помощи системы показателей. Единичный показатель выражает отношение величины какого – либо параметра изделия к величине соответствующего параметра конкурирующего изделия. Групповой показатель рассчитывается на основе единичного и характеризует различие между оцениваемым изделием и аналогичным изделием по группам технических, экономических и нормативных параметров. Групповой показатель по техническим параметрам K_t равен сумме произведений единичных технических показателей на коэффициенты их весомости по данному виду товара. Групповой показатель по экономическим параметрам $K_{цп}$ зависит от совокупных затрат на продукцию на всех этапах жизненного цикла и рассчитывается на основе цены потребления $Цп$, которая определяется суммированием начальных затрат, эксплуатационных, текущих затрат и затрат на утилизацию изделия.

Групповой показатель по нормативным параметрам K_n рассчитывается на основе специально выделяемых единичных показателей, например, показатели безопасности, экологичности, и др., причем групповой показатель нормативных параметров определяется как произведение единичных нормативных показателей, Интегральный показатель уровня качества

$$У_{к.и.} = K_n \times K_t, \text{ где}$$

K_n – групповой показатель по нормативным параметрам качества,

K_t – групповой показатель по технико – эксплуатационным параметрам качества.

В условиях насыщенного рынка потребитель соизмеряет цену потребления и качество продукции. Показатель соотношения этих величин рассчитывается по формуле:

$$Пц / к = Цп / У_{к.и.}, \text{ где}$$

$Пц/к$ – показатель соотношения цены – качества,

$Цп$ - цена потребления,

$У_{к.и.}$ – интегральный показатель уровня качества.

Для каждого вида продукции можно найти рациональное соотношение цены и качества, которое позволит повысить конкурентоспособность продукции.

7. Управление запасами и затраты предприятия.

7.1. Запасы товарно–материальных ценностей – это предназначенные для использования, но временно не используемые запасы, которые образуются на всем пути продвижения продукции от производства до потребления.

Виды запасов:

- по функциональному назначению – это текущие, страховые, подготовительные, сезонные, спекулятивные, неликвидные, переходящие;
- по отношению к каналам распределения продукции – это запасы у поставщиков, у посредников и у потребителей;
- по сферам производственно – хозяйственной деятельности – запасы в сфере закупочной деятельности, в производственной деятельности;
- по месту нахождения – складские и транспортные запасы;
- по предметному содержанию совокупные запасы состоят из производственных запасов, запасов незавершенного производства и запасов готовой продукции. Производственные запасы

включают часть оборотных средств (сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия и полуфабрикаты, отходы производства, топливо, тара, запасные части, строительные материалы , инвентарь. Размеры производственных запасов зависят от масштабов производства, от степени насыщенности рынка товарами, которые приводят к увеличению запасов, а также от факторов, позволяющих уменьшить их размеры, а именно, затраты на хранение, потери при хранении, упущенный доход, поэтому необходимо стремиться к оптимальной величине запасов.

Запасы незавершенного производства в денежном выражении складываются из стоимости незаконченной продукции, полуфабрикатов собственного производства, а также готовой продукции еще не принятой отделом технического контроля. Запасы готовой продукции состоят из изделий законченных производством, принятых отделом технического контроля и находящихся на складе предприятия с целью комплектования партии для поставки, упаковки, маркировки и комплектации.

7.2. Учет материально – производственных запасов осуществляется по фактической себестоимости за исключением налога на добавленную стоимость. Фактические затраты на приобретение материально – производственных запасов (МПЗ) состоят из затрат, связанных с приобретением, заготовкой, доставкой, содержанием складского подразделения, транспортировкой, страхованием, и иные. Фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании месяца, поэтому в текущем учете применяют учетные цены, в качестве которых могут выступать плановые и договорные цены, которые предприятие устанавливает самостоятельно.

Предприятие самостоятельно избирает метод оценки запасов и использует его для учета однородной группы запасов в течение отчетного года. Метод оценки по себестоимости каждой единицы обеспечивает высокую точность, но требует больших затрат труда, так как ассортимент товарно–материальных ценностей велик, а они поступают партиями от различных поставщиков и по разным ценам. Отсюда этот метод применим там, где запасы не могут обычным способом заменять друг друга (драгоценные камни и металлы). Оценка по средней себестоимости устанавливается по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости данной группы запасов на их количество по остатку на начало месяца и поступлению в течение данного месяца. Этот метод связан с расчетом себестоимости единицы запасов за месяц (итоговой себестоимостью), при котором допускается, что весь запас поступил и отпущен в производство в конце периода. Более точным может быть расчет средней себестоимости осуществляется после поступления каждой новой

партии материала на конкретную дату. Оценка методом ФИФО базируется на допущении, что материальные ресурсы используются в производстве в той последовательности, в которой были приобретены, и должны списываться на производство по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ, с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца, а МПЗ, находящиеся в запасе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости последних повремени приобретения.

Выбор метода оценки МПЗ влияет на размер налога на прибыль и налога на имущество. Методу Фифо отдается предпочтение в условиях инфляции, при выпуске новой продукции и завоевании места на рынке при реализации продукции по возможным минимальным ценам.

Учет запасов незавершенного производства происходит по фактической или нормативной себестоимости, по статьям прямых затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, а учет запасов готовой продукции по фактической производственной или нормативной себестоимости.

7.3. Эффективность управления МПЗ определяется внешними факторами (общей экономической ситуацией, налоговым законодательством, условиями получения кредита и процентными ставками), на которые предприятие не может воздействовать, следовательно, необходимо уделять большее внимание рациональному и экономному использованию МПЗ, которое позволит предприятию улучшить свое финансовое положение за счет снижения себестоимости продукции и увеличения прибыли. Оптимальный объем запасов связан, прежде всего, с регулированием объема закупок, увеличение партий запасов которых может привести к экономии затрат за счет скидок с цены, но может и лишиться этого выигрыша, если затраты на хранение превысят сумму скидок. Оптимальный размер заказа МПЗ определяется минимальной величиной суммарных затрат. Другим путем оптимизации МПЗ является снижение затрат на транспортировку. Перевозка больших партий товаров обходится дешевле за счет снижения транспортных тарифов, но увеличивает затраты на хранение, поэтому следует сокращать сверхнормативные излишки, совершенствовать нормирование, избирать лучшие условия поставок и транспортировки. Сокращение затрат на хранение запасов связано с организацией складского хозяйства. Затраты, связанные с вложением капитала в запасы изменяются при изменении их объема и следует иметь ввиду, что эти затраты значительно превышают расходы по обслуживанию банковского кредита, на который надо ориентироваться при сокращении затрат на хранение запасов. Затраты на хранение следует сопоставить с убытками, возникающими вследствие отсутствия необходимых запасов и принять меры по ускорению доставки. Таким образом, рациональная система управления запасами позволит

определить их оптимальный вариант и позволит успешно конкурировать с другими предпринимателями на рынке сбыта.

8. Расчет затрат на производство и реализацию продукции и оценка ее себестоимости.

8.1. Для управления затратами необходимо проводить расчет всей суммы затрат на объем продукции предприятия и его производственных подразделений. С этой целью определяется вся сумма затрат за определенный период, себестоимость готовой и реализованной продукции. Если продукция технически простая и имеет короткий производственный цикл изготовления, то объем ее производства и реализации и затраты на производство и реализацию готовой продукции будут равны. Но нормальная производственная деятельность связана с заделами незавершенного производства, изменение величины затрат которого зависит от изменения объема производства, и изменения цен, тарифов на материальные затраты и оплату труда. Затраты на готовую продукцию:

$$Зг = Зп + Зн.п.н. + Зн.п.к., \text{ где}$$

Зп- затраты на производство продукции,

Зн.п.н.- затраты в незавершенном производстве на начало периода,

Зн.п.к.- затраты в незавершенном производстве на конец периода.

Затраты на производство всей готовой продукции определяются двумя способами:

- общая сумма затрат на производство корректируется на величину изменений затрат в незавершенном производстве и расходов будущих периодов;
- путем суммирования затрат по производству готовой продукции по отдельным изделиям.

Затраты на реализованную продукцию определяются по формуле:

$$Зр.п. = Зг. * Зн.г.н. + Зн.г.к., \text{ где}$$

Зг.- затраты на производство готовой продукции,

Зн.г.н.- затраты на нерезализованную готовую продукцию на начало периода,

Зн.г.к.- затраты на нерезализованную готовую продукцию на конец периода.

Общая сумма затрат на производство и реализацию продукции определяется путем составления сметы затрат на производство по экономическим элементам:

- материальные затраты (сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо, энергия, вода, прочие материальные затраты);
- затраты на оплату труда (заработная плата персоналу по принятым нормам и системам оплаты труда, выплаты стимулирующего характера, оплата отпусков, прочие выплаты);
- отчисления на социальные нужды (отчисления органам государственного социального страхования, отчисления в Пенсионный фонд. Отчисления в фонды медицинского страхования),
- амортизация (отчисления на полное восстановление собственных и арендованных фондов),
- прочие затраты (оплата услуг связи и банков, налоги, сборы, отчисления в специальные фонды, затраты по командировкам по установленным нормам, плата за аренду, прочие затраты).

Смета затрат на производство может рассчитываться следующими методами:

- сводный метод состоит в суммировании смет затрат на производство по цехам плюс общехозяйственные расходы минус затраты по внутреннему обороту цехов;
- сметный метод, при котором суммируются затраты по отдельным экономическим элементам, взятым из всех разделов плана предприятия;
- калькуляционным методом, то есть путем составления плановых калькуляций всех изделий, с разложением комплексных статей по элементам затрат.

8.2. Совокупность приемов расчета затрат на производство и расчетных процедур называется Калькулирование себестоимости. Калькуляция – это документ расчета затрат, приходящихся на единицу произведенной продукции. Различают: базисную (прошлого года), плановую, сметную (договорную), отчетную (фактическую) калькуляции. От структуры калькуляции зависит информация о себестоимости продукции, поэтому имеет место следующие варианты построения калькуляции:

- калькуляция по элементам затрат позволяющая производить сравнительный анализ себестоимости продукции разных предприятий,
- калькуляция по статьям себестоимости необходима для выявления материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости продукта и для совершенствования ценообразования,
- комбинированная калькуляция, которая позволяет анализировать эффективность замены одного продукта другим, их экспорта и импорта.

Вид калькуляции определяется назначением, способом составления, периодом времени. Предварительные калькуляции составляют до наступления периода изготовления продукции. К этой группе относится

плановая калькуляция, которую устанавливают на основе средних прогрессивных норм расхода материальных ресурсов, трудоемкости изготовления продукции, затрат на обслуживание и управление, что позволяет определить предельный уровень затрат, допустимый в плановом периоде при запланированном объеме производства. Качество расчетов плановой калькуляции зависит от уровня нормирования прямых затрат и точности отнесения доли косвенных расходов на обслуживание и управления производством. Процесс отнесения косвенных затрат на отдельные объекты и единицы калькулирования называется процессом распределения этих затрат. Общий подход к распределению косвенных затрат состоит в распределении пропорционально выбранной базе. Норматив отнесения накладных (косвенных) затрат определяется по формуле:

$$\text{Нн.з.} = \text{Сн.з./об.} \times 100, \text{ где}$$

Сн.з.-сумма накладных затрат,
об. – объем выбранной базы распределения.

К применяемым на практике базам распределения косвенных затрат относятся: объем производства в натуральных измерителях используется при однопродуктовом производстве, затраты труда в часах при трудоемком и многопродуктовом производстве и машино–часы работы оборудования наиболее целесообразны для фондоемкого производства.

Сметная калькуляция составляется на продукцию, не предусмотренную планом и служит основой для определения цены, которую согласуют с заказчиком.

Проектная калькуляция рассчитывается на основе укрупненных норм по экономическим элементам и используется для сравнительной характеристики проектируемых вариантов развития производства.

Нормативная калькуляция применяется для учета фактических затрат на изделие по норме с учетом отклонений, для чего берутся нормативные затраты плюс (минус) сумма отклонений за период и сумма изменений затрат при изменении норм за период.

Последующие калькуляции дают характеристику фактических затрат на изделие. Это, прежде всего, отчетная калькуляция, которая рассчитывается по той же структуре, что и плановая, с учетом расходов и потерь, не предусмотренных в плане. Разновидностью отчетной является хозрасчетная калькуляция, используемая для оценки соблюдения предельных затрат цеха, которая рассчитывается только по прямым затратам и используется при расчете технологической себестоимости.

8.3. Объектами калькулирования являются виды продуктов, полуфабрикатов, работ и услуг, имеющих потребительскую стоимость, для которых необходимо рассчитать себестоимость. Измерителем объекта калькулирования служит калькуляционная единица. Это могут быть натуральные, условно- натуральные, условные (приведенные) единицы, стоимостные единицы, единицы работ, единицы времени, эксплуатационные единицы. Обычно используется единица планирования производства продукции. Выделяются следующие способы калькулирования:

- калькулирование прямым расчетом состоит в определении затрат по калькуляционному объекту и делении их на число калькуляционных единиц по статьям себестоимости или по элементам;
- способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость калькуляционного объекта и единицы продукции определяют суммированием затрат по временным периодам, отдельным частям продукта, процессам, переделам.
- способ исключения затрат применяют для разграничения затрат на основную и побочную продукцию, когда их невозможно определить по данным аналитического учета;
- к способу распределения затрат прибегают при исчислении продукции комплексного производства, при получении нескольких продуктов в ходе одного процесса, а также при организации аналитического учета по группам однородных изделий;
- нормативный способ калькулирования предполагает суммирование затрат по нормам с учетом отклонений от норм и изменений в связи с новыми нормами.

Совокупность способов учета затрат на производство по объекту и исчисления себестоимости калькуляционных единиц образуют три метода калькулирования. Суть позаказного метода состоит в том, что калькуляция составляется после завершения работ по заказу, причем прямые затраты относятся на заказ непосредственно, а косвенные группируются на аналитических счетах с последующим распределением по отдельным заказам пропорционально принятой базе. Этот метод применяется в единичном, мелкосерийном производстве, в строительстве и др.

При попередельном методе затраты группируются по переделам, то есть той части технологического процесса, которая завершается получением законченного полуфабриката и направляется на следующий передел. Он используется при производстве массовой продукции в металлургической, химической, текстильной промышленности, в литейном производстве и дает среднюю себестоимость калькуляционной единицы.

Попроductный метод калькулирования включает в себя поиздельный, нормативный, подетальный и попроцессный метод, который находит

широкое применение. Суть его в том, что по завершении любой операции по технологической цепочке накапливаются затраты, сумму которых можно сравнить с нормативной, а распределение затрат возможно на любой стадии технологического процесса.

Таблица №2

Соотношение способов и методов калькулирования

Методы калькулирования	Способы калькулирования
Показный	Суммирование затрат, прямой расчет, исключение затрат
Попередельный	Распределение затрат, Суммирование затрат, исключение затрат
Попродуктовые Попроектный Нормативный Подетальный Поиздельный	суммирование затрат нормативный суммирование затрат прямого расчета

Управление затратами на предприятии под редакцией Г.А. Краюхина
СПб.: Питер,. 2012.-с.172.

Использование различных методов исчисления себестоимости дает достоверную информацию о затратах и позволяет использовать ее не только для контроля уровня затрат, но и для определения прибыльности. На этой основе можно определить маржинальность продукта, определяемого величиной маржинального дохода:

$$M.D. = C - Z_{\text{пер.}} - Z_{\text{пост.}} + П, \text{ где}$$

Ц- цена продажи,
 Z пер. – переменные затраты,
 Z пост. – постоянные затраты,
 П – прибыль.

9. Управление затратами в процессе производства.

9.1. Управление затратами на производстве связано, прежде всего, с соблюдением запланированных затрат и поиском резервов их снижения. В связи с контролем затрат при производственном потреблении появились такие объекты формирования затрат, как места возникновения затрат,

центры затрат и центры ответственности. С управлением затратами связана и подготовка информации по сегментам предприятия. Сегмент – это часть деятельности предприятия в определенном разрезе. Сегменты подразделяются на операционные и географические. Информация по операционному сегменту раскрывает часть деятельности предприятия по производству товара или группы однородных товаров, имеющих сходство по назначению, по процессу производства, методам продажи и системе управления. Информация по географическому сегменту включает данные о выручке от продаж и затратах на производство определенных товаров в различных географических регионах. Эта информация детализируется данными по объектам формирования.

К местам возникновения затрат относятся объекты нормирования планирования и учета затрат, например, рабочее место, машина, станок, гибкие производственные системы, конвейерную линию и др., которые можно разграничить на производственные и обслуживающие. Эта группировка возникла в связи с невозможностью первичной группировки затрат по видам продукции.

Центр затрат - это структурное подразделение, в котором имеется возможность организовать планирование, нормирование и учет затрат, совпадающее с организационной единицей или входящей в его состав на основе единства используемого оборудования и выполняемых операций. Центры затрат могут быть производственными (производство, цех, участок, бригада), обслуживающие (отделы управления и обслуживания производства) и условные (статья себестоимости, субстатья по комплексным расходам, экономический элемент). Необходимость их выделения связана с автоматизацией производства, когда возникает задача более четкого отнесения затрат по содержанию сложного оборудования на калькуляционные объекты.

Центр ответственности - это подразделение, предприятия, возглавляемое менеджером, обладающим полномочиями и отвечающим за результаты деятельности своего подразделения. В соответствии с критерием финансовой ответственности руководителя выделяют четыре типа центров ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. Центры ответственности могут совпадать с центрами затрат или быть значительно шире последних. Смысл создания центров ответственности состоит в установлении персональной ответственности за отклонения от норм и принятии необходимых корректирующих мер.

9.2. Бюджетирование затрат. Бюджетирование затрат - это система бюджетного планирования контроля и анализа затрат и финансовых ресурсов на предприятии. Расчеты бюджетов деятельности на предприятии различаются по срокам (долгосрочные и краткосрочные), по периодичности (периодические и скользящие), по гибкости

(фиксированный на определенный срок и гибкий), по способу построения (преемственный бюджет и бюджет с начала деятельности). Операционное Бюджетирование предусматривает расчет затрат на выполнение отдельных функций и работ, стратегическое Бюджетирование совмещает элементы планирования и бюджетного контроля, а целевое Бюджетирование увязывает направление расходования средств с выполнением задач подразделений. Бюджет предприятия – это инструмент реализации его плана. Для производственных подразделений основного производства можно устанавливать бюджет на выполнение отдельных договоров, для вспомогательных производств надо рассчитывать затраты по каждому виду деятельности, а для бюджетов функциональных подразделений оправдан учет затрат как в целом по предприятию, так и в основных цехах.

Управление затратами через механизм Бюджетирование требует создания системы функциональных бюджетов по экономическим элементам затрат. Базой расчета бюджета затрат являются операционные бюджеты (бюджет производства и продаж, бюджет прямых материальных затрат, бюджет фонда оплаты труда, бюджет затрат на потребление всех видов энергии, бюджет амортизации, бюджет прочих расходов, бюджеты отдельных проектов и программ, бюджет запасов и др.), которые рассчитываются на основе норм и нормативов.

Бюджетирование затрат позволяет более точно определить объем и , структуру затрат, упрощает систему контроля бюджетных средств и способствует экономии затрат.

9.3. Объекты учета затрат на производство представляют собой реально возникающие затраты в процессе производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости.

Первичными объектами учета затрат на производство являются экономические элементы, группировка затрат по которым позволяет выделить перенесенную и вновь созданную стоимость, отражает материалоемкость и трудоемкость производства, но не показывает цель, назначение, целесообразность этих затрат, их взаимосвязь с объемом производства. Необходимость перегруппировки затрат на основные и обслуживающие производство приводит к выделению другого объекта учета затрат по калькуляционным статьям себестоимости, позволяющая группировать их по назначению и роли в процессе производства на основные, накладные, прямые, косвенные, постоянные, переменные и др. Аналитический учет по экономическим элементам и статьям себестоимости позволяет выделять затраты по обычным видам деятельности, по основному и вспомогательному производству, по структурным подразделениям и по местам их возникновения. На практике выделяют еще один уровень объектов учета: производственные участки,

бригады, технологические переделы, отдельные агрегаты производственные процессы. Кроме того, объектами учета затрат выступают места возникновения затрат предприятия в целом, производство, технологические процессы, стадии, переделы, цехи, участки, бригады, что диктуется особенностями производства. Объектами калькулирования затрат выступают вид продукции, изделие или их группа. Калькуляционными единицами могут быть натуральные, условно – натуральные, условные, стоимостные единицы, а также единицы работ, единицы времени, эксплуатационные единиц.

9.4. Факторы, определяющие величину затрат, формируются затратами стадий экономического жизненного цикла. Стадии маркетинговых исследований, создания и утилизации продукции, как правило выполняются специализированными организациями, стадии изготовления и реализации остаются за предприятием, затраты на стадии эксплуатации образуются у потребителя, но эту услугу может выполнять и предприятие – изготовитель, затраты на стадии утилизации несет потребитель иногда это может делать и изготовитель. К факторам, определяющим затраты экономического жизненного цикла продукта относятся структура, продолжительность, объем работ и качественные параметры. Внешние по отношению к предприятию факторы – это те, которые не зависят или в малой степени зависят от деятельности предприятия (цены на материалы и тарифы, минимальная заработная плата и отчисления во внебюджетные фонды, налоги, включаемые в себестоимость продукции). Они зависят от инфляции и конъюнктуры рынка и предприятие должно учитывать их воздействие на затраты. Внутренние, зависящие от результатов деятельности факторы включают эффективность использования основных средств, материальных и трудовых ресурсов, а также объем реализации продукции и являются основой снижения себестоимости продукции.

Направления снижения затрат на производство включают минимизацию материальных, трудовых и энергетических затрат; нормирование расхода ресурсов; новой технологии; улучшение организационной структуры производства и труда; и др. Такой фактор снижения затрат как рост объема производства позволяет экономить на постоянных затратах, так как приводит к снижению затрат на единицу продукции, что способствует росту рентабельности и снижению цены.

Важным направлением снижения затрат является система материального и морального стимулирования, построенная на основе участия каждого работника в повышении эффективности работы, а размер премиальных выплат должен зависеть от тех факторов, на которые работник может воздействовать. Этому способствует гибкая оплата труда, участие в доходе подразделения или предприятия.

10. Учет затрат на производстве.

10.1. Учет затрат на производстве, то есть их фактическая количественная оценка, отличается полнотой, точностью, оперативностью и это позволяет

получить информацию, необходимую для принятия хозяйственных решений.

Различают бухгалтерский (финансовый) учет и управленческий (производственный) учет. Бухгалтерский учет как система сбора, регистрации, обобщения информации и исчисления показателей осуществляется в денежном выражении и служит для принятия управленческих решений не только на предприятии, но и источником информации для сторонних лиц и организаций. Развитие рыночной экономики, усиление требований к сохранению коммерческой тайны привели к появлению управленческого учета, являющегося следствием эволюции бухгалтерского учета. Управленческий учет объединяет в единую систему планирование, учет и анализ затрат по местам формирования и объектам калькулирования, нормативный учет затрат и др. Эти виды учета различаются по обязательности, цели ведения учета, по пользователям и типу информации, по периодичности и срокам представления информации и др.

10.2. Основы управленческого (производственного) учета. Управленческий учет функционирует параллельно с системой финансового учета, Содержание управленческого учета может изменяться по решению руководства в соответствии с целями управления, а информация носит аналитический характер (сбор, группировка, идентификация, изучение). Управленческий учет, по сути, - интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, используемая для оперативных управленческих решений и применимая к решению проблем будущего развития предприятия. В управленческом учете используются методы бухгалтерского учета, приемы экономического анализа, индексный метод и математические методы на основе использования информационных технологий.

Системы производственного учета различаются оперативностью и полнотой учета затрат, С точки зрения оперативности различают учет фактических затрат и учет затрат на основе стандартной калькуляции по системе «стандарт – костс», которая охватывает стандартные нормы затрат труда, материалов, накладных расходов. По признаку полноты учета затрат выделяют систему полного включения затрат и систему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость продукции, например, в

системе «директ – костинг» предусмотрен учет не только прямых, но и косвенных переменных расходов в зависимости от объема производства.

Производственный учет является базой управленческого учета. В рамках производственного учета отслеживаются затраты производства, причины перерасхода и возможные резервы экономии, ведется достоверный учет себестоимости единицы продукции. Управленческий учет осуществляет бюджетирование, управленческий контроль и анализ деятельности предприятия, принятие оперативных управленческих решений и составление внутренней отчетности.

10.3. Учет затрат по местам возникновения в системе « директ – костинг». В системе управления затратами учет затрат по местам возникновения центрам затрат и центрам ответственности позволяет контролировать формирование затрат, установить ответственность за соблюдение затрат установленной величины, распределять косвенные расходы по их носителям. Для его организации предприятие подразделяют на структурные подразделения, в которых планируются, учитываются и контролируются косвенные расходы, являющиеся для этого подразделения прямыми. Обоснование распределения косвенных расходов требует их деления на постоянные и переменные, так как именно на местах возникновения можно определить как ведут себя различные виды затрат при изменении объема производства. Следовательно, при использовании системы « директ – костинг» подразделение затрат на постоянные и переменные позволяет получить информацию для калькулирования себестоимости следующего элемента системы производственного учета только по переменным затратам.

10.4. Оперативный (оперативно-технический) учет. Оперативный учет отражает отдельные факты и процессы на местах их возникновения ,где требуется оперативность и конкретность информации. Это может быть выпуск продукции на рабочем месте, затраты ресурсов по данному изделию, поставка ресурсов соответствующей номенклатуры и качества, явка персонала на работу и др. Оперативный учет ведется по рабочим местам, по отдельным видам оборудования, по производственным операциям, по отдельным структурным подразделениям, по отдельным видам деятельности. Оперативный учет не дает целостной картины деятельности предприятия, но достоинством его является быстрота и конкретность информации, короткими сроками получения данных, а также широким использованием натуральных и трудовых измерителей, при использовании технических средств. Он используется для контроля, диспетчирования и оперативного регулирования производства.

11. Технические способы снижения затрат на производстве.

11.1. Конструкторские способы снижения затрат.

На стадии разработки и проектирования продукции закладывается уровень затрат и соответствующий ему уровень качества, который затем реализуется в производстве и эксплуатации продукции или в потреблении. Организационно–технической основой разработки продукции является стандартизация, которая включает ГОСТы Единой системы конструкторской документации (ЕСКД) и Системы разработки и постановки продукции на производство (СППП), устанавливающие основные этапы процесса разработки и требования к их содержанию, ГОСТы на отдельные виды продукции, отражающие требования к различным характеристикам продукции, а также международные стандарты серии ИСО-9000 по Системе менеджмента качества (СМК), определяющие общий порядок всей конструкторской документации, в том числе технического задания, и важнейших экономических показателей.

При создании новой продукции конструктор должен учитывать необходимость максимального сокращения трудовых, материальных и временных затрат. Пути достижения этого включают повышение экономической эффективности конструкций, определяемой на основе технико – экономических показателей (повышения производительности и мощности машин, уровня автоматизации производства, снижения материалоемкости и трудоемкости продукции и др.); сокращение сроков подготовки и освоения производства новой техники; модернизация техники, унификация конструкций, высшей ступенью которой, является агрегатирование конструкций, то есть создание конструкций из обособленных сборочных единиц, монтируемых на одной базовой детали.

Существенным фактором снижения затрат на производстве служит сокращение материалоемкости продукции и массы машин, экономия сырья и материалов, что возможно на основе прогрессивных конструкторских решений, новых материалов, таких как сверхпрочные и жаростойкие сплавы, керамические материалы, наноматериалы и др. К резкому снижению удельного расхода материалов приводит и повышение единичной мощности машин, актуальна и проблема повышения эксплуатационных свойств материалов на основе термической, химико-термической, термо–механической, деформационной обработки, позволяющей повысить удельную прочность изготавливаемых деталей и снизить массу изделий.

11.2. Технологические способы снижения затрат.

Технологическая обработка конструкции в процессе освоения опытной партии может привести к экономии материалов, снижению массы машин и другому положительному эффекту. Но наибольший эффект достигается

путем внедрения новых технологических процессов на основе проверки соответствия выпускаемого продукта лучшим отечественным и зарубежным образцам проводится поэлементный конструктивно – технологический анализ, позволяющий повысить коэффициент использования металла, технологичность изготавливаемых деталей, отдачу оборудования и снизить себестоимость продукции. Процесс отработки продукции на технологичность тесно связан с технологической типизацией, которая заключается в разработке классификации деталей по признаку общности технологических процессов, а на ее основе создается типовой технологический процесс, дополняемый типовыми нормами, стандартами предприятий на типовой инструмент и комплексной стандартизацией. Технологическая унификация включает и технологическое агрегатирование. Использование агрегатных станков позволяет обеспечить наиболее рациональные технологические решения и выпуск изделий по минимальной себестоимости. Предпосылкой снижения затрат является также применение прогрессивных технологических процессов и автоматизированных систем управления технологическими процессами. Появление концепции SCADA – диспетчерское управление и сбор данных, основу которой составляет автоматизированная система управления, позволило сократить сроки разработки проектов по автоматизации и затраты на их разработку. Эта система призвана контролировать эффективность работы оборудования по производительности и мощности и по времени его работы.

Необходимость информационной совместимости и взаимодействия автоматизированных систем решается при помощи CALS- технологий – (информационная поддержка жизненного цикла продукта), позволяющих повысить эффективность процессов на всех этапах движения продукта за счет информационной интеграции, что обеспечивает качество изделий и снижение затрат на их изготовление. Координация работы в этой сфере осуществляется техническим комитетом в рамках Госстандарта.

11.3. Технические средства учета и контроля затрат на предприятии.

Необходимость применения технических средств для учета и контроля затрат объясняется тем, что они способны повысить точность учета затрат, вести его в режиме реального времени, а не дискретно и установить средства учета энергоресурсов там, где они не применяются, но крайне необходимы. Рациональным считается такой объем использования технических средств учета и контроля, при котором затраты на их приобретение и эксплуатацию будут меньше стоимости сэкономленных ресурсов. На предприятиях применяются штучные счетчики, весы, расходомеры и счетчики количества, счетчики электроэнергии, приборы для учета рабочего времени и контроля доступа, информационно – измерительные системы и сети. Особое внимание уделяется внедрению

энергосберегающих технологий и автоматических информационно – измерительных систем на базе цифровых технологий.

12. Анализ затрат.

12.1. В системе управления затратами анализ заканчивает функциональный цикл и одновременно является его началом, подготавливая информацию для планирования затрат. По основному виду деятельности анализ затрат включает:

- анализ общей суммы затрат на производство и сбыт продукции по экономическим элементам;
- анализ себестоимости готовой продукции по калькуляционным статьям;
- анализ себестоимости отдельных видов продукции;
- анализ затрат на обслуживание производства и управление;
- анализ затрат на один рубль продукции;
- анализ затрат на производство и сбыт реализованной продукции.

Анализ осуществляется путем сравнения фактических затрат отчетного периода с затратами предыдущего периода или плановыми затратами, затем выявляется объем и причины изменения затрат по структуре, устанавливаются факторы, которые повлияли на рост или сокращение затрат и определяются резервы их возможного снижения.

12.2. Анализ затрат по экономическим элементам проводится по предприятию в целом и по производственным, обслуживающим и функционально–управленческим подразделениям на основе данных № 5 бухгалтерской отчетности. Рассматриваются данные за отчетный и предыдущий периоды в денежном выражении и в % к итогу, выявляются отклонения (экономия или перерасход), рассчитывается темп роста в %. На этой основе анализируются поэлементные изменения затрат и более низкие темпы роста затрат будут свидетельствовать об их эффективности.

12.3. Анализ себестоимости по калькуляционным статьям проводится как по всей готовой продукции так и по отдельным изделиям, что позволяет выявить экономию или перерасход по сравнению с предшествующим периодом или с планом. Особое внимание надо уделить тем статьям, по которым произошли наибольшие изменения. К причинам изменения затрат по прямым калькуляционным статьям могут быть отнесены: изменение объема производства и ее структуры, изменение норм расхода и цен на материалы, топливо, энергию и др., изменения трудоемкости продукции и среднечасовой оплаты труда основных производственных рабочих.

Анализ изменения косвенных расходов ведется путем сравнения отчетных и фактических смет расходов с применением аналитического учета по соответствующим счетам. При увеличении потерь от брака анализируются их причины, затраты на брак сопоставляются с компенсациями в возмещение потерь. При анализе калькуляций себестоимости отдельных изделий особое внимание надо уделить тем изделиям, которые составляют наибольший удельный вес в объеме всей продукции. Анализ прочих производственных расходов производится по их видам путем сравнения данных отчетного и предыдущего периода с выяснением причин их изменения.

12.4. Затраты на обслуживание производства и управление включают общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Их анализ позволяет оценить динамику этих расходов и изменение расходов в расчете на рубль объема продукции в целом и по отдельным видам, изучить причины отклонений. Анализируя расходы на эксплуатацию машин и оборудования, как часть общепроизводственных расходов, следует обратить внимание на факторы, вызывающие отклонения от плана: изменение объема производства и нарушение сметы расходов. Для выявления влияния этих факторов к переменным затратам относят статьи: эксплуатация машин и оборудования, внутривозвратное перемещение грузов, а к условно – постоянным статьи: затраты на ремонт основных средств, арендная плата за машины и оборудование, амортизация машин, оборудования, транспортных средств, прочие расходы. Затем плановую величину переменных расходов по смете пересчитывают с учетом выполнения плана по объему продукции и из полученного результата вычитают плановые переменные расходы. Полученный итог вычитают из отклонения по смете и результат покажет воздействие второго фактора на изменение расходов по смете. Анализ общехозяйственных расходов, но так как они считаются условно-постоянными, то корректировка сметы по отдельным статьям не производится.

12.5. Показатель затрат на один рубль объема продукции является обобщающим качественным показателем, характеризующим сколько текущих затрат, связанных с выпуском продукции приходится на каждый рубль этой продукции, и определяется как отношение суммы себестоимости выпущенной продукции к сумме объема этой продукции. На изменение уровня затрат на один рубль продукции влияет изменение себестоимости отдельных видов продукции, изменение цен на продукцию, и структурные сдвиги в составе выпущенной продукции. На основе данных бухгалтерской и статистической отчетности находят изменение

затрат на один рубль в отчетном периоде по сравнению с предыдущим годом, с учетом указанных выше факторов, для чего необходимо рассчитать этот показатель при фактическом выпуске продукции в ценах и себестоимости предыдущего года, а также в ценах предыдущего года и фактической себестоимости отчетного года. Если произошло снижение затрат на рубль продукции за счет изменения структуры продукции, то это означает увеличение доли продукции с большей рентабельностью, увеличение затрат на рубль продукции может быть связано с ростом себестоимости отдельных видов продукции или с выпуском новой продукции.

12.6. Затраты на реализованную продукцию включают фактическую производственную себестоимость реализованной продукции и коммерческие расходы. При анализе затрат на реализацию сопоставляются данные отчетного и предыдущего периода, находится изменение и темп роста.

Здесь важно учесть способы отнесения коммерческих расходов, на затраты: при определении выручки по отгрузке товаров и предъявлении покупателю расчетных документов вся сумма коммерческих расходов относится к отгруженной покупателям продукции, при определении выручки по мере оплаты покупателем расчетных документов, коммерческие расходы относятся только в той части, в какой они приходятся на отгруженную и оплаченную продукцию.

13. Системы управления затратами.

13.1. Классификация затрат по различным признакам необходима для оценки степени возможного воздействия на те или иные затраты. Так, оценка затрат для определения прибыли связана с делением затрат на основные и производственные накладные, что позволяет более точно осуществить калькулирование себестоимости и позволяет принимать более точные управленческие решения. Оценка затрат для принятия решений в области политики цен, роста или снижения объема производства, обновления продукции и др. прибегают к делению затрат на постоянные и переменные, причем, суммарные переменные затраты изменяются пропорционально объему производства, а переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной. Постоянные затраты имеют место в рамках короткого периода, а в длительном периоде они являются переменными. Выделяют также полупеременные (полупостоянные) расходы, например, расходы на электроэнергию в производстве, отопление, телефонную связь. Классификация затрат на постоянные и переменные лежит в основе метода расчета критического объема производства и реализации продукции и понятия маржинального дохода:

$$\text{МД} = \text{Ц} - \text{З пер.}, \text{ где}$$

МД – маржинальный доход,

Ц – цена изделия,

З пер. – переменные затраты на единицу изделия.

Точка безубыточности показывает такой объем производства, при котором предприятие не получает прибыли, а лишь покрывает затраты на производство и реализацию продукции. Расчет критического объема производства и реализации продукции в натуральном выражении для одного изделия:

$$\text{К i кр.} = \text{З у-п.} / \text{МД i}, \text{ где}$$

З у-п. – условно - постоянные расходы в рублях.

Если предприятие выпускает несколько видов продукции, то в знаменателе данной формулы будет сумма маржинального дохода каждого изделия умноженная на долю выручки от реализации данного изделия. Если критический объем одного изделия умножить на долю выручки от этого изделия, то получим количество единиц товара необходимого для безубыточной работы предприятия. В стоимостном выражении критический объем производства обеспечивающий его безубыточность определяется по формуле:

$$\text{Q пр. кр.} = \text{Ккр.d1 Ц1} + \text{Ккр.d2 Ц2} + \dots + \text{Ккр.dn Цn}, \text{ где}$$

К кр. – объем производства, обеспечивающий безубыточность,

d – доля выручки от реализации данного товара,

Ц – цена соответствующего товара.

Безубыточный объем реализации продукции в стоимостном выражении для одного изделия:

$$\text{Q р. кр.} = \text{З у – п.} / \text{1 – З у – пер.} / \text{Ц}, \text{ где}$$

З у – пер. – условно – переменные затраты.

Для предприятия в целом эта формула отличается тем, что берется сумма условно–постоянных и условно–переменных расходов, а в знаменателе вместо цены изделия используется показатель–объем реализации продукции по плану производства.

В период кризиса с целью сохранения рынков сбыта предприятие может продолжать производство, если цена ниже себестоимости. Минимально допустимая цена может быть такая, которая покрывает лишь переменные затраты.

Оценка затрат в целях регулирования и контроля предусматривает сбор информации о распределении затрат между участками производства, об ответственности отдельных лиц за их расходование, для чего все затраты подразделяются на регулируемые и нерегулируемые, причем по регулируемым затратам осуществляют управление по отклонениям.

13.2. Необходимость оперативного контроля затрат и регулирования себестоимости вызвала создание системы «стандарт–костс» как метода нормативного учета и регулирования затрат. Норматив – это уровень, рассчитанный по какой то норме (стандарту) и устанавливаемый из заранее определяемых затрат материалов, рабочего и машинного времени, накладных и других расходов на производство на единицу продукции.

Сопоставление нормативных и фактических затрат позволяет выявить отклонение по каждому центру ответственности. Подвергнуть их анализу и принять решение по регулированию уровня затрат.

Методика учета и анализа изменения норм и отклонений от них состоит в том, чтобы определить, как влияет на уровень каждой статьи затрат их изменение, сгруппировать изменения по причинам, центрам затрат и центрам ответственности. Своевременное обновление нормативной базы происходит на основе первичных документов по конкретным видам продукции, причинам и исполнителям. Каждому изменению и его причине следует присваивать определенный код.

Учет отклонений от норм затрат надо вести по конкретным видам продукции, это может быть экономия или перерасход при сравнении фактических затрат с нормативными. Документированные отклонения выявляются по данным первичного учета или путем расчета, а недокументированные – есть разность между общей суммой отклонений и документированной частью и трудовых затрат. Для анализа причин отклонения расхода материалов от норм необходимы кодификаторы причин, например, замена сырья и материалов, изменение их качества и технологии и др. Здесь важен учет и контроль отпуска материалов со склада на основе установленных лимитов и сверхлимитный отпуск материалов на основе специальных разрешений, а также учет и контроль движения материальных потоков с использованием данных инвентаризации и методом документирования.

При нормативном методе учета отклонений трудовых затрат отдельно отражаются трудовые затраты по нормам и отклоняющиеся от норм. Нормативная заработная плата – это зарплата при выполнении работ по данной технологии и в соответствии с действующими нормами, а доплаты при отклонении от норм связаны с такими причинами как ошибки в чертежах и технологической документации, неудовлетворительная наладка оборудования, замена материалов и др.

При нормативном учете затрат на производство отдельно определяются отклонения от нормативов по прямым затратам и затратам по обслуживанию производства и управлению.

На основе данных анализа вырабатываются системы мероприятий по управлению затратами в разрезе причин отклонений, центров затрат и центров ответственности.

13.3. В основу системы « директ – костинг» положен принцип контроля затрат в связи с колебаниями объема производства или степени загрузки оборудования. Суть этой системы состоит в том, что исчисляется не полная, а частичная себестоимость на основе только прямых переменных затрат, а постоянные затраты списывают на счет прибылей и убытков. Преимущество этой системы в том, что она позволяет более рационально увязать производственную и сбытовую деятельность на основе связи между затратами, объемом производства и прибылью, а также оценить затраты будущего периода как основы для формирования ассортимента продукции. Еще одно преимущество частичной калькуляции состоит в том, что при оценке прибыли не надо учитывать изменение запасов, поскольку прибыль здесь зависит только от объемов реализации и не зависит от объемов производства. На практике используются и модификации системы « директ – костинг», основанные на учете прямых расходов и переменных косвенных, а также всех переменных расходов и части постоянных.

13.4. Информация «управленческого учета» используется для целей оперативного и стратегического планирования. В основу операционного анализа положена система показателей « затраты - объем реализации – прибыль», позволяющие определить изменение прибыли при изменении двух других показателей. Методической основой операционного анализа является деление затрат на постоянные и переменные, а инструментом его служит операционный рычаг, действие которого проявляется в том, что любое изменение объема реализации продукции порождает более сильное изменение прибыли от обычных видов деятельности, так как чем больше удельный вес постоянных затрат, тем больше сила воздействия операционного рычага. Для определения силы воздействия операционного рычага используется следующая зависимость:

$$K_{op.} = VM / П, \text{ где}$$

VM – валовая маржа, равная объему реализованной продукции минус переменные затраты,

П - прибыль от реализации продукции.

Сила воздействия операционного рычага показывает на сколько процентов изменится прибыль при изменении объема реализации на один процент и отражает степень предпринимательского риска.

Порог безубыточности, то есть такой объем реализации, при котором предприятие еще не имеет прибыли от реализации, показывает, что прибыль равна нулю, а валовая маржа только покрывает постоянные затраты. Разница между фактическим объемом реализации продукции и порогом безубыточности составляет запас финансовой прочности предприятия. На основе указанных показателей можно разработать предложения по увеличению прибыльности выпускаемой продукции и политики цен,

13.5. Контроллинг – концепция рыночного управления, нацеленная на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли. Специфический инструмент контроллинга – сумма покрытия – показывает какая часть выручки от реализации остается у предприятия после вычета из нее прямых переменных затрат. Сумма покрытия включает постоянные затраты и прибыль. Поскольку постоянные расходы можно определить по изделиям и подразделениям, то вычитая их из суммы покрытия можно определить вклад каждого изделия или подразделения в покрытие постоянных затрат и в формирование прибыли, что важно при планировании производства, сбыта и прибыли. Контроллинг выполняет функцию предоставления информации для планирования, то есть заданные фактические данные и отклонения, а также функцию обоснования решений, которая состоит в использовании данных анализа отклонений ставок покрытия, общих результатов деятельности для принятия управленческих мер. Стратегический контроллинг нацелен на долгосрочное существование предприятия, а оперативный на достижение запланированного уровня дохода, его задача – оценить экономическую эффективность производственных процессов, выявить «узкие места», вызывающие отклонения от запланированной прибыли.

13.6. Целям совершенствования учета затрат на предприятии служит общая система управления затратами (англ. Total Cost Management – TCM), призванная управлять всеми ресурсами и видами деятельности предприятия. Особая роль в этой системе отводится калькулированию на основе деятельности, то есть, на основе ресурсосбережения. Здесь снижение затрат ресурсов достигается за счет сокращения деятельности не создающей добавленной стоимости и за счет совершенствования деятельности, повышающей ценность изделия. Для создания такой системы

хозяйственные операции подразделяются на операции на уровне единицы продукции, партии или производства в целом, затем выделяют затраты, зависящие от объема производства и не зависящие от него, краткосрочные переменные затраты относят на изделие пропорционально объему производства и времени работы оборудования, а долгосрочные переменные пропорционально количеству партий изделий. Преимущество этого метода в том, что он создает механизм управления затратами в перспективе, контролируя деятельность являющуюся причиной затрат и в том, что ликвидируются виды деятельности, не добавляющие стоимости продукту, что ведет к общему снижению затрат.

13.7. Внедрение систем автоматизированного проектирования, новых технологий и гибких производственных систем уменьшает удельный вес прямых затрат и увеличивает долю накладных расходов в себестоимости, что требует реорганизации производства и его организации и отказа от традиционных методов учета затрат в пользу современных. Рассмотрим особенности управления затратами на примере гибких производственных систем, которые соединяют в себе технологические, организационные системы и функции управления производством. Эта система требует больших первоначальных вложений и значительных текущих затрат на эксплуатацию. Минимальное участие рабочих в непосредственном производстве сокращает долю трудовых и увеличивает долю материальных затрат и накладных расходов и именно в этом направлении надо искать более эффективные пути снижения себестоимости. Снижению затрат на выпуск продукции при гибких производственных системах способствует:

- сокращение прямых и косвенных затрат на всех стадиях;
- уменьшение доли амортизации при трехсменной работе и при полной загрузке оборудования;
- сокращение стоимости материалов, а счет рационального их выбора, раскроя, стандартизации и унификации их номенклатуры;
- снижение брака и падение затрат на контрольные операции вследствие высокого уровня автоматизации производства.

Однако, следует учитывать факторы, ведущие к увеличению затрат такие как большая стоимость проектных работ, дорогое оборудование, рост затрат на ремонт и на заработную плату.

13.8. В современной мировой практике используются новые методы определения и регулирования затрат, которые влияют на структуру и динамику затрат в сторону их снижения.

1. Метод запланированных затрат, при котором плановые затраты формируются путем установления реалистичных плановых цен на товары, намечается размер прибыли и рассчитываются максимально допустимые

затраты на продукт, что позволяет выработать долгосрочную конкурентную стратегию в области затрат на перспективу.

2. Метод формирования затрат на основе отдельных процессов состоит в разбивке общих затрат на отдельные величины, определяемые по процессам и видам деятельности, а это позволяет понять причины возникновения косвенных расходов и способствует более точной калькуляции совокупных затрат предприятия.

3. Метод, учитывающий жизненный цикл продукции предполагает систематическое сокращение затрат по всему жизненному циклу, и прежде всего, на предшествующие производству стадии, поскольку именно здесь закладываются затраты на изделие.

4. Метод сравнения с лучшими показателями конкурентов базируется на постоянном сравнении показателей предприятия и других предприятий, нахождении отставаний, выявлении их причин и разработке мероприятий по достижению цели.

5. Стратегическое управление затратами должно обеспечивать разработку и выполнение деловой стратегии предприятия. Ключевыми инструментами этой стратегии служат: использование цепочки ценностей, где предприятие – звено цепи видов деятельности; стратегическое позиционирование, то есть выбор предприятием стратегии, чтобы выиграть в конкурентной борьбе; затратнообразующие факторы, которые подразделяются на структурные (масштаб, объем инвестиций, диапазон деятельности, опыт, технологии, сложность организации производства) и функциональные (вовлеченность работников в усовершенствования, комплексное управление качеством, использование мощностей и связей с поставщиками и клиентами). Таким образом, стратегическое управление затратами – это использование информации о затратах, четко ориентированных на стратегическое развитие предприятия.

14. Особенности управления затратами на малых предприятиях.

14.1. Выживание и развитие малых предприятий во многом зависит от уровня планирования, поскольку дает ясное представление о целях деятельности и о необходимости корректировки при изменении ситуации. Исходя из специфики функционирования малого предприятия могут быть составлены стратегические, тактические и оперативные планы. Двух-трехлетний план развития включает концепцию развития, план производственной деятельности, финансовый план и план инвестиций, а годовой план – план производственной деятельности и финансовый план, причем в план производственной деятельности входят план сбыта продукции, производственная программа, план материально-технического обеспечения, план по персоналу, плановый расчет себестоимости продукции и план доходов. Основными показателями плана на малом

предприятию являются номенклатура выпускаемой продукции, объем реализации, себестоимость продукции и прибыль от производства и реализации продукции. Финансовый план составляется на год с разбивкой по кварталам и включает план доходов и расходов, план денежных поступлений и выплат, балансовый план и план по источникам и использованию денежных средств.

Основной формой планирования затрат на малом предприятии являются сметы, которые разрабатываются по предприятию в целом, по центрам ответственности, по назначению затрат, по видам продукции на основе программы продаж. Именно объем и ассортимент реализации продукции определяет план производства и нормативную базу. В финансовом плане смета затрат составляется по элементам затрат, причем смета производственного участка, цеха разрабатывается на квартал с ежемесячным уточнением. Смета затрат на производство и реализацию продукции выражает ее себестоимость, расчет которой производится исходя из планируемой номенклатуры и калькуляции себестоимости единицы продукции разрабатываемой по статьям затрат, с учетом их деления на постоянные и переменные. Плановый расчет затрат на производство продукции малого предприятия может осуществляться путем расчета суммы прямых затрат по участкам и косвенных расходов без их распределения между участками или путем распределения косвенных расходов между участками пропорционально прямым затратам. Первый вариант снижает трудоемкость расчетов, сокращает их сроки и обеспечивает выбор наиболее эффективных работ, что может повлиять на установление цены. Планирование затрат может осуществляться по сокращенной номенклатуре. Планировать себестоимость единицы продукции можно на основе затрат, исходя из условий производства или на основе рыночной цены, исходя из возможностей реализации. Планирование прибыли возможно методом прямого счета (выручка от реализации – затраты) или укрупненным нормативным методом, когда прибыль от реализации определяется умножением себестоимости реализуемой продукции на плановый норматив рентабельности или умножением объема реализации на коэффициент прибыли.

14.2. На основании приказа Минфина № 64 от 1998 года «Об указаниях по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» для предприятий малого бизнеса установлены различные формы бухгалтерского учета, порядок применения Планов счетов и форм бухгалтерской отчетности. Для малых предприятий, имеющих простую организационную структуру производства и управления, нет необходимости применять все счета. Учет затрат на производство можно вести на счете 20 Основное

производство, предназначенном для отражения затрат по выпуску продукции, выполнению работ и услуг и счете 26 Общехозяйственные расходы, на котором объединяются затраты на управление и общехозяйственное обслуживание.. Расходы по содержанию управленческого персонала относятся непосредственно на объекты учета по мере их возникновения и могут быть подсчитаны на основе данных соответствующих регистров. Малые предприятия могут вести отдельный учет затрат на содержание управленческого персонала с распределением их по видам производства. При формировании себестоимости продукции возможны два подхода. Традиционный подход предполагает отражение полной производственной себестоимости выпущенной продукции, Второй сводится к учету сокращенной себестоимости, определяемой по прямым затратам и предполагает разделение общих затрат на производственные и непроизводственные и калькулирование неполной себестоимости. Фактическую производственную себестоимость изготовленной продукции определяют по формуле:

$$СП = З + О_{н} - В - О_{к}, \text{ где}$$

З - затраты за месяц,

О_н – незавершенное производство на начало месяца,

О_к – незавершенное производство на конец месяца.

При использовании малым предприятием простой формы учета затраты на производство и их списание на реализованную продукцию отражаются в Книге учета хозяйственных операций.

15. Компьютеризация управления затратами на предприятии.

15.1. Компьютеризация управления затратами в основном коснулась расчетов по планированию прямых затрат, а также бухгалтерского учета затрат на производство, учет и распределение косвенных затрат и первичный оперативный учет затрат на производство компьютеризированы недостаточно, что позволяет сделать вывод о необходимости повышения уровня компьютеризации при управлении затратами

При решении этой задачи необходимо определить сферы компьютеризации управления затратами: требующие первоочередной компьютеризации или компьютеризации во вторую очередь, или не требующие ее. Для этого необходима классификация, признаками которой выступают: трудоемкость расчетов, их стоимость, необходимость информационного сопряжения задач управления затратами и управления предприятием в целом, оперативность управления затратами, точность расчетов и возможность реализации новых задач управления. Поскольку задачи управления затратами многовариантны, то следует выделить

задачи поддающиеся формализации и требующие оптимизации и не поддающиеся этому процессу. Решение задач оптимизации большой информационной емкости связано с использованием экономико-математических методов, особенно в сфере прогнозирования затрат.

Таким образом, определение сферы компьютеризации повысит эффективность системы за счет использования технических средств и методов управления затратами.

Являясь частью процесса управления предприятием, управление затратами выступает как самостоятельная система, обладающая своими особенностями и включающая экономико–правовую, организационно – техническую, экономико–математическую и информационную подсистемы. Экономико–правовая система - это совокупность методик, правил, рекомендаций, принципов, обуславливающих управление затратами. Организационно техническая подсистема есть совокупность технических сфер и структур предприятия. Экономико–математическая подсистема включает экономико-математические методы и средства программного обеспечения. Информационная подсистема включает связи между элементами системы, сбор, передачу, хранение, обработку и выдачу информации.

Компьютеризация управления затратами должна базироваться на следующих принципах:

- системный подход, то есть взаимосвязь всех расчетов по затратам по взаимодействию с другими подсистемами и субъектами,
- комплексность системы, которая включает максимальный охват компьютеризацией всех операций, связанных с затратами,
- качественное улучшение системы прогнозирования, учета и калькулирования затрат,
- методологическое, информационное, техническое и программное единство или совместимость по всем уровням управления,
- надежность системы.

15.2. Информационная система включает функциональные и организационные компоненты. Под функциональными компонентами понимается система функций управления ,включающая функциональные блоки, реализующие систему функций управления затратами и функциональные задачи как элемент системы управления затратами.

Система обработки данных предназначена для информационного обслуживания специалистов служб, принимающих участие в управлении затратами. Здесь реализуются типовые программы в пакетном, интерактивном или реальном режиме времени. Под организационными компонентами информационной системы понимается совокупность методов и средств, позволяющих усовершенствовать организационную

систему управления затратами. Управление затратами в рамках локальной сети имеет следующие преимущества:

- одновременная работа нескольких пользователей с общими базами данных, создание и обновление общих баз данных сетевыми прикладными программными продуктами,
- диалог между пользователями сети и работа электронной почты.
- возможность доступа с любого компьютера локальной сети к ресурсам глобальной или региональной сети.

При компьютеризации управления затратами важную роль играет информационное обеспечение. Внемашиное информационное обеспечение содержит документы, содержащие нормативно – справочную информацию (справочники, инструкции, ценники, нормы и нормативы и др.) и документы, содержащие оперативную информацию (приходно-расходные документы, данные о выполнении планов и отклонениях). Внутримашинная информационная база состоит из информационной базы и средств ее ведения.

База данных как совокупность логически взаимосвязанных массивов, включает независимые массивы, которые формируются из данных первичных документов и нормативно – справочные. Комплекс технических средств обеспечивает эффективное функционирование системы.

Компьютеризированная система управления затратами выполняет традиционные функции на качественно новой технической и информационной основе. Эффективность компьютеризации управления затратами выражается в следующем:

- трудоемкость обработки информации снижается,
- улучшается качество управления затратами за счет применения экономико- математических методов,
- повышается качество норм и нормативов, точность учета их изменений,
- устанавливается рациональный уровень затрат за счет сквозного процесса их формирования,
- растет достоверность и оперативность планирования,
- улучшается анализ затрат на производство и учет отклонений от запланированного уровня.

Таким образом, компьютеризированная система управления затратами эффективна.

Список литературы.

1. Управление затратами на предприятии.: учебник для вузов 5 – е изд. Стандарт третьего поколения. Под ред. Г.Краюхина – СПб: Питер. 2012.
2. Гусев А.В., Маркстанов А.А., Орлов В. А. Состав затрат на маркетинг.- СПб :ГИЭУ, 2003.
3. Ильинский А. М.Управление качеством проектно- конструкторских разработок : Учебное пособие. – СПб. :ГИЭУ, 2004.
4. Либерман И. А. Управление затратами. – СПб : ГИЭУ, 2003.
5. Трубочкина М.М. Управление затратами предприятия. – М.:ИНФРА-М, 2006.
6. Управление затратами на предприятии: Учебник (В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В. П. Кустарев) под общей редакцией Г. А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес – пресса», 2008.