

ДОНБАСЬКА ДЕРЖАВНА МАШИНОБУДІВНА АКАДЕМІЯ

КАФЕДРА «Економіка підприємства»

ЛЕКЦІЇ
з дисципліни

Управління витратами
(назва навчальної дисципліни)

спеціальності 051 «Економіка»
(шифр і назва спеціальності)
спеціалізація _____
(назва спеціалізації)
факультет економіки і менеджменту
(назва інституту, факультету, відділення)

2016 – 2017 навчальний рік

СОДЕРЖАНИЕ

	Стр.
1. Базові положення управління витратами на підприємстві	3
Тема 1 Загальна характеристика витрат	3
Тема 2 Формування витрат за місцями й центрами відповідальності	11
Тема 3 Методичні основи обчислення собівартості продукції	22
Тема 4 Загальна система управління витратами	25
Тема 5 Аналіз системи «Витрати – випуск - прибуток» як інструмент обґрунтування виробничо – маркетингових рішень	41
Тема 6 Прогнозування та планування витрат	47
2. Комплексний підхід щодо оцінки та контролю витрат	47
Тема 1 Контроль витрат і стимулювання економії ресурсів	54
Тема 2 Розрахунок і аналіз загального рівня витрат	66
Тема 3 Аналіз і управління прямими матеріальними витратами на підприємстві	72
Тема 4 Аналіз і управління прямими трудовими витратами на підприємстві	80
Тема 5 Аналіз і управління комплексними витратами на підприємстві	87
Тема 6 Розробка комплексу заходів, що спрямовані на підвищення рівню рентабельності продукції	92

Тема 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАТРАТ

1. Затраты: экономическая сущность, объект управления.
2. Классификация затрат и ее практическое назначение.
3. Структура затрат и факторы влияния.

Литературные источники:

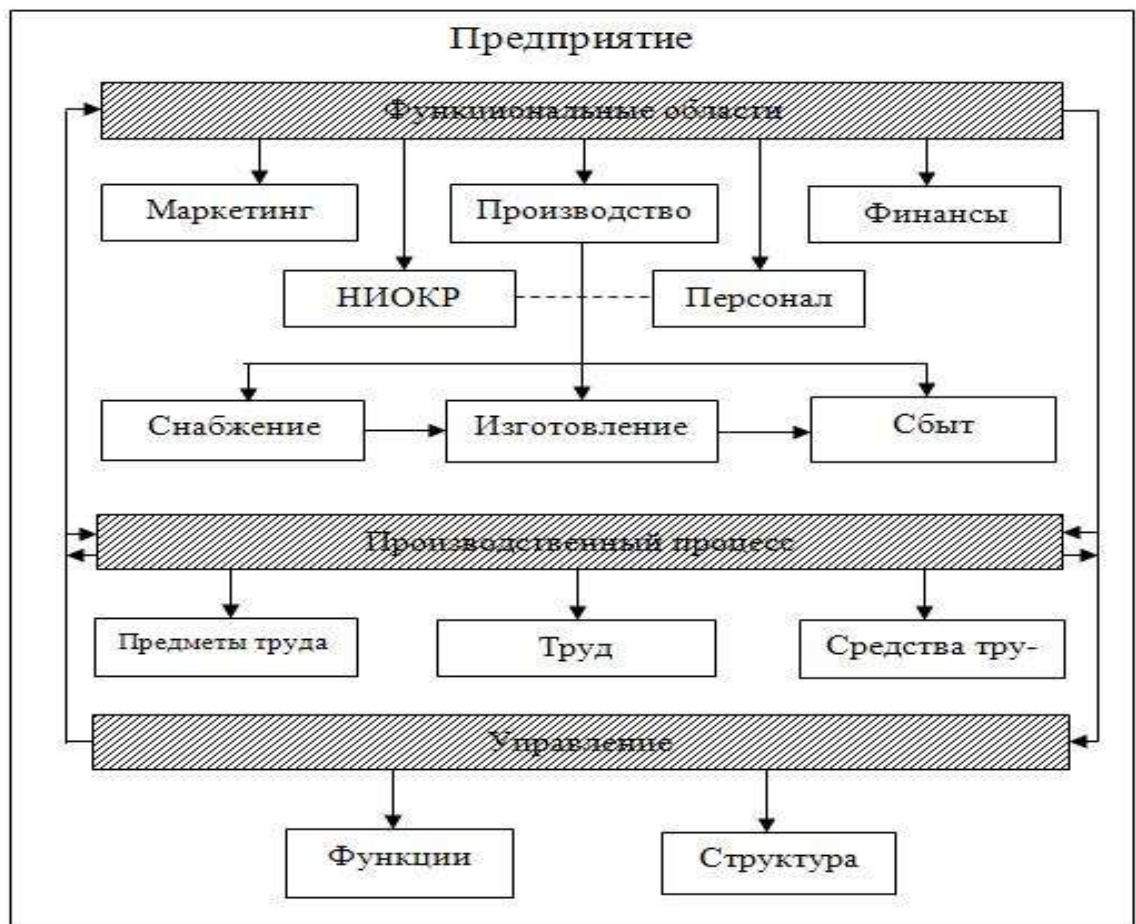
основные: [1], [2], [4, стр.17-36], [7, стр. 8-18], [9, стр.29-42].

дополнительные: [4, стр.32-46], [6, стр. 27-38], [7, стр.14-26].

Актуальность затрат отражается несколькими аспектами. Любая деловая активность предприятия обусловлена затратами и нацелена на получение положительного финансового результата. Возможности достижения стратегической цели предпринимательской деятельности, перспективы развития предприятия и повышения конкурентоспособности ограничены затратами. Этот показатель отражает эффективное использование производственного потенциала. Проблема необоснованного и неконтролируемого их роста требует внедрения комплексного подхода по управлению затратами.

Чтобы управлять затратами надо знать из каких составляющих они складываются, как классифицируются и в какие группы объединяются, где они возникают и какие факторы на них воздействуют.

1. Затраты: экономическая сущность, объект управления.



При осуществлении предпринимательской деятельности происходит столкновение «экономического интереса» хозяйствующего субъекта с ограничивающим его фактором – затратами.

Известно, что минимизация затрат, расходов является главным фактором максимизации прибыли и укрепления конкурентных позиций предприятия. Переход к рыночной экономике обусловил необходимость дальнейшего усиления роли прибыли, поиска экономически рациональных уровней конкурентоспособности продукции, в том числе за счет ценовых методов конкурентной борьбы, и затрат на ее достижение. Цена продукции не может быть ниже определенного уровня затрат на ее производство, поэтому уровнем затрат определяется минимальная цена продукции, что подтверждает и концепция безубыточности.

Теоретические исследования затрат, различные взгляды экономистов привели к появлению финансового, ресурсного и учетного подходов для определения сущности затрат предприятия. Основываясь на финансовом подходе, затраты – это форма платежей, выплаты предприятия или доходы, которые предприятие должно обеспечить поставщику производственных ресурсов, чтобы они не имели альтернативного использования.

Деятельность хозяйствующего субъекта предполагает привлечение определенных ресурсов, в процессе формирования и использования которых возникают затраты. Значит ресурсный подход предполагает, что затраты – это денежное выражение ресурсов (производственных факторов) предприятия для осуществления своей деятельности, получения прибыли или других целей; комплекс ресурсов, вовлеченных в производственный процесс и преобразованных в полезные предметы.

Затраты могут быть конвертированы в активы, подлежащие использованию в будущем, или израсходованы без возможности дальнейшего использования. Тогда в соответствии с учетным подходом, затраты – это уменьшение активов (обычно денежной массы) или увеличение обязательств (чаще – счетов к оплате), которые приводят к уменьшению собственного капитала; денежное выражение расходов, которые предприятие несет в процессе своей хозяйственной деятельности. Следует отметить, что данный подход предполагает использование понятия расходы, которые представляют собой ресурсы (затраты) для обеспечения доходов в течение текущего периода, и базируется на положениях СПБУ №16. Термин расходы (видатки), преимущественно, применяется в бюджетной сфере и означает, что это денежные средства (финансовые затраты), направляемые на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления.

Затраты могут быть выражены в натуральной и денежной форме. При организации деятельности предприятия планирование и учет затрат осуществляется в натуральной форме (масса, объем, длина, т.д.). Для оценки результатов этой деятельности применяют денежное измерение затрат, поскольку оно выражает стоимость продукции.

Таким образом, затраты – количество ресурсов хозяйствующего

субъекта в денежном выражении, которые израсходованы для определенных целей бизнеса и могут быть трансформированы в себестоимость. Термины «расходы» (используют в бухучете) и «затраты» (применим для управления), не являются синонимами, но близки по значению. По содержанию понятие «затраты» более шире. На уровень затрат, себестоимость изделия оказывают влияние внешние (ценовые) и внутренние (нормы времени, нормы расхода) факторы.

Практика хозяйствования подтверждает наличие резервов для сокращения затрат, в то время, как резервы для увеличения объемов реализации могут быть ограничены. Поэтому сокращение, управление затратами зависит от усилий предприятия. Методика управления затратами предусматривает применение различных инструментов управления с учетом времени и целей:

1. Для краткосрочной перспективы: определение рационального уровня затрат, минимизация затрат при заданном объеме выпуска, максимизация отдачи при заданном уровне затрат.

2. Для среднесрочной перспективы: разработка и внедрение механизмов мотивации работников.

3. Для долгосрочной перспективы: повышение производительности труда и снижение емкости производства.

Затраты как объект управления обладают особенностями и свойствами. С целью более эффективного управления учитывают особенности затрат:

- независимость от формального управленческого воздействия. Затраты в процессе деятельности предприятия будут неизбежно возникать независимо от того, будут ли они выделяться в качестве самостоятельного объекта управления или нет;

- безвозвратность. Основана на том, что затраты присутствуют в момент поступления и трансформации ресурсов, поэтому часть из них является безвозвратной;

- конечность затрат. Применительно к конкретному ресурсу означает, что после его использования затраты становятся исчерпанными и больше в деятельности предприятия не возникают;

- цикличность. Большинство затрат в деятельности предприятия цикличны по своей сути, то есть для каждого конкретного ресурса время возникновения затрат будет различным, но сущность и целенаправленность затрат остаются неизменными;

- неполная контролируемость. Ограничить действие факторов можно при помощи управленческих решений только частично, так как часть затрат по своей сущности не является контролируемой (затраты на незапланированный ремонт оборудования, выплачиваемые штрафы); зависит от конъюнктуры рынка, затрат поставщиков ресурсов. Именно случайность возникновения затрат и их зависимость от внешней среды предприятия определяют неполную подконтрольность затрат и обуславливают в ряде случаев вариативный характер управления ими;

- интегрированность с другими сферами управления. Наличие тесной связи с другими сферами деятельности предприятия, что требует интегрированного или согласованного управления с другими объектами;

- превентивный (предупредительный) характер. Управление должно осуществляться частично до момента и в момент возникновения затрат, в результате можно детально планировать и превентивно управлять ими. Так как, после возникновения безвозвратных затрат управление ими сводится к ретроспективному контролю, а возможности регулирования минимальны.

Затраты обладают двумя противоположными, но одновременно дополняющими свойствами: с одной стороны, конечны; с другой — циклически. Эта позволяет использовать экстраполяцию в управлении затратами, утверждать, что в будущем величина затрат относительно неизвестна, но их сущность и факторы, которые на них влияют применительно к конкретному предприятию, остаются неизменными.

Сложившаяся многолетняя практика управления затратами должна совершенствоваться с учетом значительных изменений, происходящих в организации, технологии производства.

2. Классификация затрат и ее практическое значение.

Сложность структуры и многообразие процессов формирования затрат предполагает подразделение их по ряду признаков, т.е. классификацию затрат. Разделяют затраты на группы по тем признакам, которые определяются целями классификации, поэтому классификация затрат развивается и дополняется новыми признаками. Классификация затрат выявляет объективно существующие группы затрат, процессы формирования издержек и взаимоотношения между их отдельными частями. В налоговом учете затраты классифицируются в целях исчисления налогооблагаемой прибыли, в финансовом учете - с целью формирования информации о величине затрат предприятия, в управленческом учете — для достижения его стратегических целей.

Общие критерии классификации и виды затрат:

1. По источникам финансирования и направлениям деятельности все затраты предприятия подразделяются на затраты, создающие прибыль и финансируемые из прибыли.

Затраты, связанные прямо или косвенно с производством и реализацией продукции создают прибыль и формирующие себестоимость. Затраты, связанные с производственным развитием предприятия, но не связанные с производством продукции создают будущую прибыль и финансируются из прибыли.

2. По отношению к временному периоду: затраты предстоящие, текущего и будущего периода. Затраты периода оказывают влияние на уровень прибыли того отчетного периода, в котором они возникли и законодательно разрешены для финансового учета.

Те затраты, которые включаются в себестоимость путем резервирования и выделяются с целью равномерного включения их в себестоимость продукции относят к предстоящим. Затраты текущего или отчетного периода — это расходы, которые связа-

ны с производством и реализацией, относимые на себестоимость продукции в данном периоде. Затраты же, связанные с данным периодом при погашении их в следующих отчетных периодах путем отнесения на себестоимость, являются расходами будущих периодов.

3. По видам продукции или объектам калькулирования.

При этом объект учета (калькулирования) затрат – это то для чего необходимо их рассчитывать (единица продукции, услуга, операция, бизнес-процесс). Для удобства выбора объекта калькулирования вся продукция делится:

- на изделия – физически отделенные объекты (объект калькулирования – штука, комплект, узел, деталь, экземпляр);
- на продукты – вещества, которые находятся в жидком газообразном и сыпучем состоянии, а также ткань, волокна, листы, которые имеют большую площадь (объект калькулирования – весовые, объемные, площадь, линейные единицы измерения).

4. По способу отнесения затрат на объект или по связи с объектом учета: прямые и косвенные затраты.

Прямые затраты имеют целевое назначение, связаны с производством данной продукции и связаны с объектом по принципу прямой связи (например, сырье и материалы, топливо, энергия и др.). В однопродуктовом производстве все затраты прямые. Косвенные (косвенные) – затраты на ресурсы для совместного использования более, чем одним объектом, то есть связанные с производством нескольких видов продукции, работой предприятия или его структурных подразделений. Они требуют дополнительного учета, распределяются между различными изделиями пропорционально условному измерителю.

5. По единству или однородности состава: простые и сложные затраты. Такое деление необходимо при планировании себестоимости новых видов продукции, когда выявляются все затраты по их видам.

Затраты однородные по составу, имеющие единое экономическое содержание являются простыми (элементарными). Если состав затрат разнообразный, охватывает несколько элементов разнородных затрат, то это – сложные (комплексные) затраты.

6. По принципу зависимости затрат от объема производства продукции: постоянные и переменные затраты. Если затраты содержат оба компонента, то тогда они являются смешанными. Такая группировка затрат используется при анализе и прогнозировании безубыточности производства, формировании производственной программы предприятия и при обосновании ценовых решений в краткосрочном периоде.

Затраты, которые отражают функцию времени, не имеют относительной зависимости от количества изготовленной продукции называются постоянными (фиксированными). К условно – постоянным относят затраты, абсолютная величина которых при изменении объема производства существенно не меняется.

Противоположную характеристику имеют переменные затраты, которые определяются объемом производства и изменяются вместе с ним. В связи с тем, что они по-разному реагируют на это изменение, выделяют

условно-переменные затраты, величина которых возрастает или уменьшается в соответствии с объемом выпуска продукции: пропорционально, прогрессивно или регрессивно, (сырье и материалы, топливо и энергия, затраты на оплату труда и пр.).

Пропорциональные затраты – затраты, размер которых находится в пропорциональной зависимости от объемов производства; прогрессивные – увеличиваются большими темпами, чем объем производства; регрессивные – при росте объема производства снижаются; дегрессивные – затраты, темпы роста которых ниже темпов роста объема производства. Это гибкие затраты, их поведение обусловлено масштабом деятельности или операционной активностью.

Со скоростью и характером изменения уровня переменных затрат связаны понятия скачкообразные, реланентные и гибкие затраты. Скачкообразные – затраты, величина которых при растущем производстве некоторое время остается неизменной (постоянной), а затем скачкообразно возрастает; реланентные быстро возрастают при увеличении объема производства, гораздо медленнее снижаются при его сокращении; гибкие затраты ведут себя по-разному при изменении объема производства.

7. По характеру связи с технологическим процессом или целевому назначению выделяют основные и накладные затраты. Это дает возможность рассчитать прибыльность продукции, избежать возникновения искусственной зависимости при распределении косвенных затрат по условному измерителю (базе распределения).

Технологические неизбежные расходы, непосредственно связанные с изготовлением продукции являются основными, а накладные – затраты, которые связаны с организацией, управлением, технологической подготовкой производства и его обслуживанием.

8. По целесообразности расходования или связи с основной функцией предприятия: производительные (продуктивные) и непроизводительные затраты.

Преобразование ресурсов предприятия в готовую продукцию по средствам труда отражают текущие затраты на производство продукции, предусмотренные технологией и организацией производства, – производительные затраты. В денежном выражении это себестоимость, которая отражает минимальную цену продукции. При наличии определенных недостатков в организации производства, нарушений технологий производства возникают непроизводительные затраты. С точки зрения эффективности, их можно охарактеризовать, как упущенную выгоду или неэффективные затраты (потери от брака, простои, штраф, недостачи).

9. По экономическому содержанию или видам деятельности: экономические элементы и статьи затрат. Такое разделение позволяет определить ресурсную структуру себестоимости, спланировать ее снижение.

Для предприятий всех отраслей промышленности установлена следующая обязательная номенклатура элементов затрат: материальные, затраты на оплату труда, затраты на социальные отчисления, амортизация и прочие. Группировка затрат по экономическим элементам предусматривает объединение всех затрат по признаку однородности вне зависимости от

того, где и на что они произведены; дает возможность сформировать смету затрат – общую массу затрат предприятия, которые формируют расходы его операционной деятельности.

Используя только экономические элементы затрат для многономенклатурных производств, невозможно рассчитать удельные затраты (себестоимость единицы продукции), то есть составить калькуляцию. Для этой цели необходимо сгруппировать затраты по статьям, учитывая их производственное назначение и место возникновения. По калькуляционным статьям затраты группируются следующим образом: прямые материальные затраты, прямая заработная плата, прочие производственные затраты, общепроизводственные расходы, расходы, связанные с операционной деятельностью: административные расходы, расходы на сбыт и другие операционные расходы. При этом в соответствии со СПБУ №16 формируется производственная себестоимость за счет переменных затрат и постоянных распределенных ОПР, себестоимость реализованной продукции – за счет части затрат, так как расходы, связанные с операционной деятельностью исключаются.

10. С целью обоснования хозяйственных решений: релевантные и нерелевантные, явные и неявные затраты. Расчет экономических затрат имеет важное значение для принятия управленческих решений о целесообразности дальнейшего использования труда и капитала.

Если затраты изменяются, незначимы при принятии управленческого решения, то они являются релевантными. В противном же случае, затраты, которые неизменны при разных вариантах решения, будут нерелевантными.

Когда выбор решения связан с наличием альтернативы, то неявным являются затраты факторов производства, которыми владеет предприятие. Они не предусмотрены контрактами, обязательными для явных платежей, и не отражаются в бухгалтерской отчетности.

11. В целях совершенствования контроля: центр ответственности и затрат, контролируемые и неконтролируемые затраты.

Структурные подразделения предприятия являются центрами ответственности, если в ходе осуществления своей деятельности способны оказывать влияние на доходы, затраты и отвечать за их величину. Если же они отвечают за использования ресурсов или затраты, то являются центром затрат или место возникновения затрат. Затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления являются контролируемыми.

12. По наличию возможности регулирования затрат: регулируемые и нерегулируемые. Степень регулируемости затрат зависит от специфики конкретного предприятия будет различаться в зависимости от: временного периода (при длительном периоде появляется возможность воздействовать на те затраты, которые в коротком периоде считаются заданными) и уровня полномочий лиц, принимающих решения.

Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования определяется пользователями информации в целях управле-

ния затратами.

13. По функциональной роли затрат: производственные, коммерческие и административные затраты.

Таким образом, классификация затрат является открытой и относительно постоянной системой, носит целевой характер; среди критериев классификации есть традиционные (по связи с объектом учета, степени экономической однородности, масштабу деятельности, видам) и привлеченные (заимствованные) из зарубежной теории и практики.

3. Структура затрат и факторы влияния.

С точки зрения преобладания определенного экономического элемента анализируют структуру затрат. Отражая уровень затрат, она комплексно характеризует степень использования всех ресурсов предприятия, уровень техники, технологии и организации производства.

Структура затрат (себестоимости продукции) – это соотношение элементов (статей) между собой, выраженное в процентах к общему итогу. При этом соотношение элементов дает понятие видовой структуры затрат.

Структура затрат в различных отраслях промышленности неодинакова, она отражает особенности производства и зависит от ряда факторов:

- уровня автоматизации и механизации производства, т.е. его повышение обуславливает рост производительности труда, что вызывает понижение доли заработной платы и повышение доли материальных затрат;
- специализации и массовости производства;
- кооперирования предприятий;
- географического размещения предприятия.

В начале 20 века удельный вес затрат на оплату труда составлял не менее 50%, на современных предприятиях материальные затраты составляют 40 - 60% от общей суммы затрат. В зависимости от видовой структуры затрат выделяют: трудоёмкие, материалоёмкие, энергоёмкие, фондоемкие (капиталоемкие) отрасли и производства. Отрасли с наибольшей долей заработной платы и отчислений на социальные нужды являются трудоемкими (лесозаготовительная, торфяная отрасль). Во многих отраслях преобладает материальная часть затрат, поэтому они являются материалоёмкими (отрасли легкой и пищевой промышленности, часть химической промышленности: добыча сырья, производство минеральных удобрений, кислот и щелочей). Если преобладают затраты на энергию, амортизацию, то соответственно такие отрасли считаются энергоёмкими (цветная и черная металлургия, ряд отраслей химической промышленности) и капиталоемкими (нефтедобывающая и газовая промышленность). Такое деление довольно условно, может меняться во времени,

Систематическое определение структуры затрат имеет важное практическое значение, так как:

- соотношение экономических элементов затрат позволяет охарактеризовать производство относительно затраченных ресурсов;
- соотношение прямых и косвенных затрат характеризует уровень и

сложности калькулирования;

- соотношение переменных и постоянных затрат показывает степень реакции прибыли на динамику объема производства и реализации. Чем больше часть постоянных затрат в общем итоге, тем больший объем производства обеспечивает его безубыточность и тем весомее реакция прибыли.

Можно отметить, что затраты это - сложная и разноплановая экономическая категория, которая является: фактором - ограничителем прибыльности; основой ценообразования; процессом трансформации ресурсов. Информация о затратах, сгруппированная различными способами, необходима для эффективного управления предприятием. В связи с изменением характера производственного процесса меняется и структура затрат, при этом общей тенденцией в промышленности является увеличение доли материальной составляющей.

Тема 2. ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ.

1. Центры ответственности и места затрат: понятие, виды, критерии организации и оценки.

2. Смета затрат структурных подразделений.

3. Распределение затрат подразделений вспомогательных и обслуживающих производств.

Литературные источники:

основные: [2, стр.31-34, 46-56], [4, стр.79-98], [5, стр.117-134, 186-203], [7, стр. 23-27, 94-113], [8, стр. 117-125].

дополнительные: [3 стр. 35-38], [4, стр.62-64], [6, стр. 5-15].

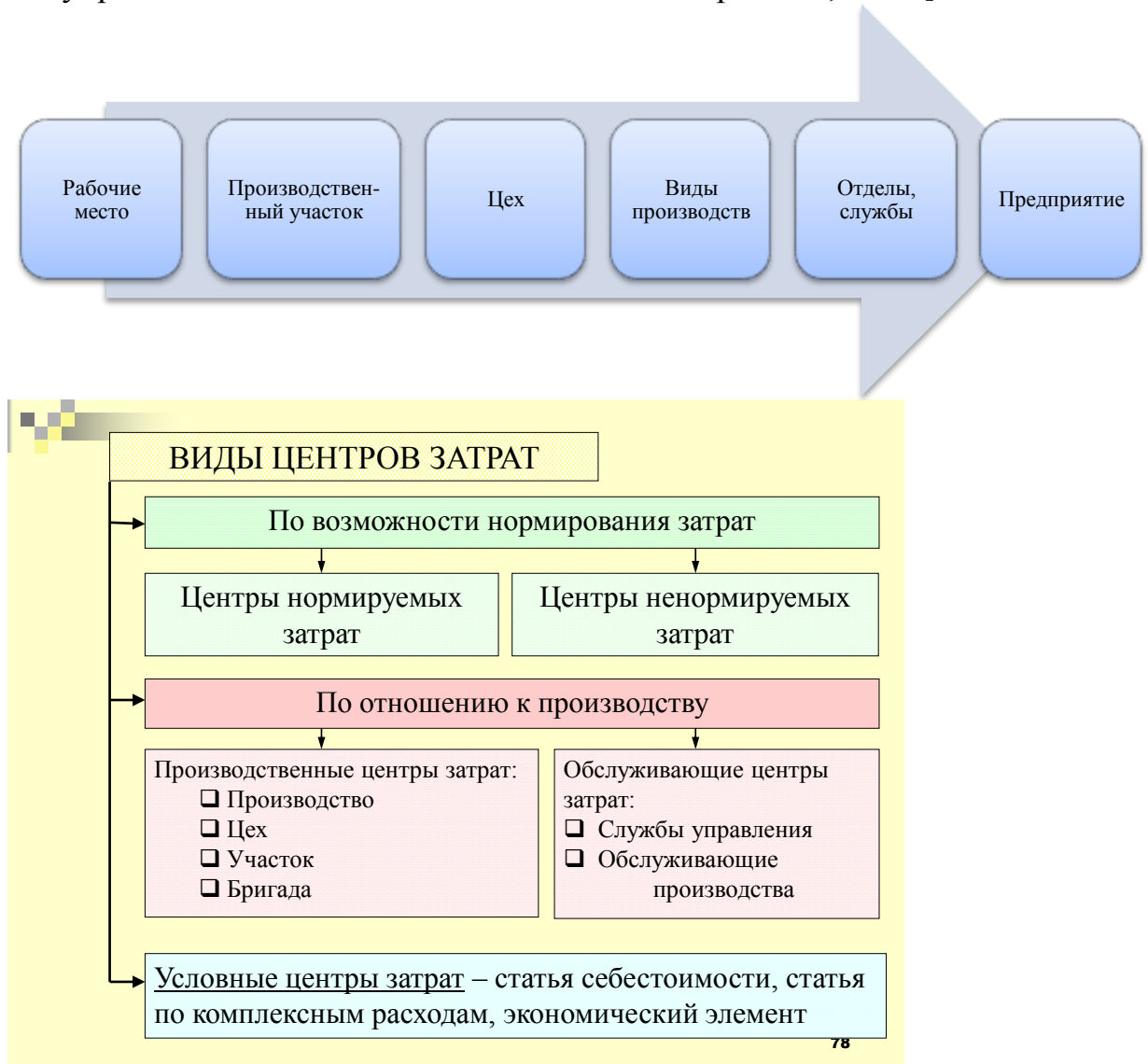
Деятельность предприятий в рыночной среде связана с большим потоком управленческих решений, а соотношение расходов и доходов является основой при определении уровня их эффективности. Формирование центров ответственности – начальный этап внедрения системы управления затратами на предприятии.

1. Центры ответственности и места затрат: понятие, виды, критерии организации и оценки.

Концепция центров ответственности (разработана американским экономистом Д. Хиггинсом в 1952 г.) рассматривает методологию учета и ответственности руководителей разного уровня за финансовые результаты своей деятельности. «Правило Хиггинса» - правило, сформулированное Д.Хиггинсом в рамках теории центров ответственности и утверждающее, что каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы и доходы, за которые она может отвечать и которые контролируют.

ет.

Объединив исполнение функциональных обязанностей с уровнем доходов и затрат, подразделение становится центром финансовой ответственности. Область ответственности за определенные затраты предприятия является местом затрат. Местом возникновения затрат считается производство как часть деятельности предприятия, а центром — затраты сферы производства [Бутинец Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. - Житомир: ЖІТІ, 2000.]



Места возникновения затрат - места первичного потребления ресурсов. Организационными единицами, сегментами деятельности предприятия являются центры ответственности, которые могут охватывать несколько мест возникновения затрат с учетом организационной однородности, могут совпадать с ними (если невозможна или нецелесообразна детальная дифференциация расходов).

Центр ответственности - это структурное подразделение предприятия, выделенное на основе его организационной структуры, в котором контролируются затраты и доходы, определяется степень ответственности

определенного физического лица за показатели работы.

Цель формирования - обеспечение оперативного контроля за деятельностью предприятия; происходит на основании:

1. производственной (состав подразделений предприятия, формы их взаимосвязи в процессе производства продукции) и организационной структуры (количественный и качественный состав подразделений предприятия и схематически отражающий порядок их взаимодействия между собой) предприятия;

Построение в соответствии с организационной структурой позволяет оценить деятельность каждого подразделения и связать ее с ответственностью конкретных лиц, поэтому считается более целесообразным.

2. функционального (деление функциональных подразделений на основе сходства структуры затрат: производство, сбыт, обслуживание, управление) и территориального принципа: единый центр, объединяющий несколько бизнес-функций; одно направление деятельности охватывается несколькими центрами;

3. сходства структуры затрат;

4. выполняемых функций: основные (связаны непосредственно с процессом производства и сбыта продукции) и вспомогательные;

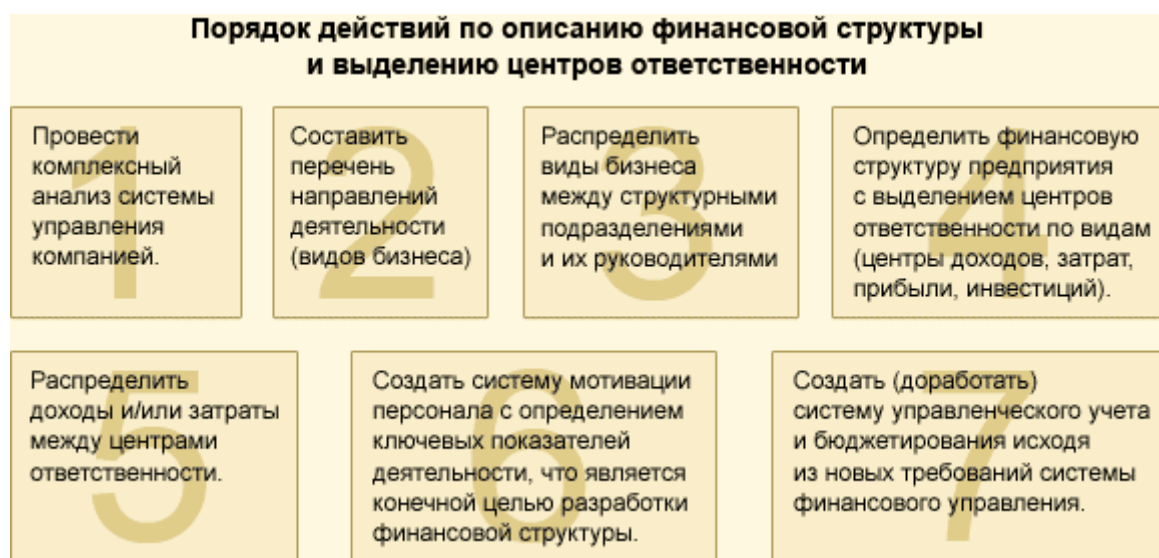
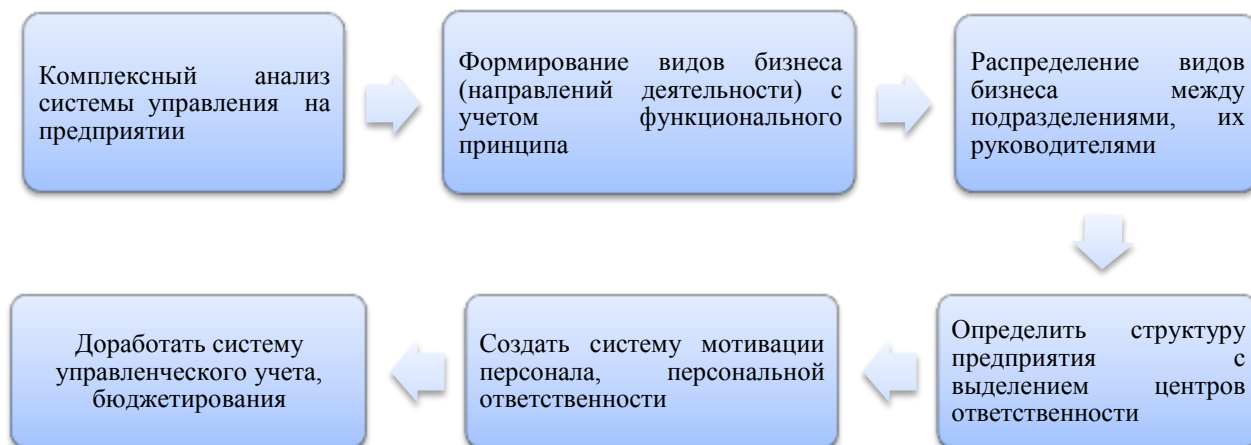
5. сферы ответственности и объема полномочий:

- центр затрат – производственное подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты. Формируется, если возможно соизмерить «выпуск – затраты», при учете составляются сметы и отчеты о фактических затратах;

- центр дохода – производственное подразделение, руководитель которого отвечает только за доходы. Создаются в тех случаях, когда необходимо, стимулировать объем реализации;

- центр прибыли – производственное подразделение (предприятие), руководитель которого отвечает за доходы и затраты. Создаются, если подразделения самостоятельно занимаются реализацией продукции;

- центр инвестиций – подразделение, руководитель которого отвечает только за прибыль, затраты и вложения средств. Используется на предприятиях с , многономенклатурным характером производства.



Выделяют ряд требований при организации центров ответственности:

- точное планирование и контроль показателей центров, однородность результатов;
- гибкое управление подразделениями;
- четкие границы полномочий и ответственности должностных лиц;
- закрепление персональной ответственности соответствующих специалистов и должностных лиц за эффективность (использования материальных ресурсов; за бесперебойную работу машин и оборудования; за соблюдение нормативов);
- участие руководителей в составлении смет затрат на определенный период и представление отчетности по фактическим результатам их выполнения.

2. Смета затрат структурных подразделений.

Для каждого центра ответственности устанавливается формы внутренней отчетности – отчеты, сметы. Смета должна содержать данные об ожидаемых затратах на определенный объем продукции за определенный

период. Все затраты должны быть закреплены за определенными подразделениями и конкретными работниками. По каждому центру ответственности составляется смета затрат. В соответствии со сметой за ним закрепляются определенные статьи и элементы затрат, которые зависят от его деятельности и за эффективность расходования которых руководитель данного центра несет ответственность. Такие затраты принято называть регулируемыми. Другие затраты, включаемые в смету центра ответственности и не зависящие от его деятельности, относятся к нерегулярным расходам.

Состав затрат зависит от особенностей деятельности центра ответственности и места в структуре производства. Важным является деление их на прямые и косвенные, переменные и постоянные.

Затраты основных подразделений – прямые – непосредственно относятся на себестоимость продукции центра ответственности или места затрат; вспомогательных, обслуживающих – распределяют, затем в составе суммарных затрат основных подразделений включают в себестоимость продукции. Объектом формирования первых является вид продукции, а вторых – сам центр ответственности.

Смета формируется на основании производственной программы, плана производства и нормативов затрат ресурсов. Планирование деятельности вспомогательных производств основано на программе деятельности тех основных подразделений, деятельность которых они обеспечивают. При этом стоимость их продукции относится к непрямым (косвенным) затратам основных производств. Если такие затраты возникают непосредственно в основном производстве, то они распределяются на каждый вид продукции при помощи определенного метода с учетом объемного показателя: выпуск, отработанное время.

Внутренние затраты подразделений формируются при помощи полуфабрикатного и бесполуфабрикатного способа.

Полуфабрикатный метод позволяет учитывать затраты по переделам (стадиям обработки), движение полуфабрикатов из цеха в цех. Продукция, полученная в каждом переделе (кроме последнего) является полуфабрикатом собственного производства. Позволяет выявить место возникновения затрат и причины отклонений фактической себестоимости от плановой.

При втором методе себестоимость полуфабрикатов не относят на себестоимость продукции подразделений. По каждому переделу учитываются главным образом только затраты на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, материалы, расходов всех переделов на обработку и общепроизводственных расходов. При этом калькулируют только себестоимость готовой продукции.

Динамической базой для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями является гибкая смета (бюджет).

Гибкая смета (бюджет) – финансовый план, который составляется для диапазона деловой активности за счет наличия альтернативных вари-

антов. В ее основе лежит разделение затрат на переменные и постоянные, что позволяет сравнить размеры затрат и результаты при различном объеме деятельности и оценить работу подразделений.

С помощью формулы, связывающей затраты и объем производства, можно разрабатывать сметы и планы для различных уровней деловой активности.

$$\text{гибкий бюджет} = \text{переменные затраты на единицу} * \text{количество произведенных единиц} + \text{постоянные бюджетные затраты}$$

Это уравнение, которое корректно определяет общие бюджетные продажи для любого уровня производства, а именно в пределах релевантного диапазона деловой активности.

Гибкий бюджет наилучшим образом подходит для центров полностью регулируемых затрат, для центров выручки, так как он показывает каким образом руководитель, меняя объем выпуска и реализации, может воздействовать на затраты или выручку.

Взаимосвязь центров ответственности и внутренние расчеты между ними осуществляется через трансфертное ценообразование. Центрами затрат изготавливается продукция внутрикооперационного назначения, центрами прибыли - конечную продукцию и продукцию внутрикооперационного назначения, которую передают другим подразделениям по внутренним планово-расчетным ценам.

Трансфертная цена – внутренняя цена, которая уплачивается одной организационно – технологической единицей другой за полученные изделия, услуги. Продукция, переданная от поставляющего подразделения к принимающему, называется промежуточной.

Общая формула, используемая при расчетах трансфертных цен, гласит, что трансфертная цена должна быть равна сумме удельных переменных расходов на трансфертные продукты и удельного маржинального дохода, который теряется передающим подразделением в результате отказа от продажи на сторону.

Выбор метода ценообразования зависит от основных факторов:

- 1) тип центра ответственности (сфера ответственности и объем полномочий);
- 2) состояния рынка промежуточных продуктов;
- 3) степени децентрализации управления (возможность центра ответственности покупать - продавать продукцию как внутри предприятия, так и на сторону).

Существует пять основных методов установления трансфертных цен: на основе рыночных цен, на основе маржинальных затрат; на основе полных затрат; на основе метода «затраты плюс» и на основе переговоров.

Рыночная основа трансфертных цен широко распространена в западных компаниях. Она позволяет достоверно оценивать эффективность дея-

тельности подразделений; стимулировать повышения эффективности работы подразделений; способствует увеличению производительности труда. Применение не всегда целесообразно, что связано с обеспечением базы сравнения аналогов; высокой степени децентрализации; наличием устойчивых равновесных цен. Использование текущих рыночных цен в качестве трансфертных хорошо подходит к концепции центров прибыли.

В условиях отсутствия аналогов применяются договорные цены, установленные по соглашению между заинтересованными подразделениями без жесткой связи с себестоимостью или рыночной ценой.

При отсутствии рыночных цен или ограниченной возможности их применения используют затратное ценообразование. Оно обладает ясностью и удобством в процессе управления, но может приводить к отсутствию стимулов уменьшать затраты; завышению затрат подразделения – поставщика.

3. Распределение затрат подразделений вспомогательных и обслуживающих производств.

В современных условиях хозяйствования в коммерческих организациях особую актуальность приобретают вопросы распределения косвенных расходов между видами выпускаемой ими продукции (работ, услуг). Их, как правило, распределяют сначала по видам (направлениям) деятельности, а затем (внутри каждого вида деятельности) — по видам выпускаемой продукции. От того, насколько рационально они распределены, зависит точность определения себестоимости по отдельным технологическим линиям и видам продукции. Последнее, в свою очередь, имеет большое значение для политики предприятия в области ценообразования и его структурной политики (формирование номенклатуры выпуска и реализации продукции).

Существует три основных метода распределения косвенных затрат между производственными подразделениями:

- метод прямого распределения затрат;
- пошаговый (последовательный) метод распределения затрат;
- метод взаимного распределения затрат (двухсторонний)

Метод прямого распределения косвенных затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживающему подразделению относятся на производственные подразделения напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Преимуществом этого метода являются его простота и нетрудоемкость. Главным же его недостаток состоит в том, что он ведет к серьезным искажениям при определении реальной себестоимости различных видов продукции.

Например, на предприятии выпускается два вида продукции — А и Б. При этом изделие А выпускается на основе машинной технологии, а из-

деление Б — ручного труда. Тогда при применении базы распределения «Прямые затраты труда» себестоимость первого вида продукции будет занижена, второго — завышена, а при применении базы распределения «Часы работы оборудования» — наоборот.

Пошаговый метод распределения производственных косвенных расходов применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке. Например, услуги ремонтного цеха в одностороннем порядке потребляются складом готовой продукции и цехом основного производства, а услуги администрации — основным цехом, складом готовой продукции и ремонтными цехами. Процесс распределения непроизводственных затрат между производственными подразделениями осуществляется поэтапно.

1 Шаг. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

2 Шаг. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Например, для ремонтного цеха — это количество времени на ремонт, для транспортного цеха — пробег автотранспорта (км), складских помещений — площадь (м²) и т.д.

3 Шаг. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранной базы распределения. Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения, т.е. затраты других вспомогательных подразделений на его счет не распределяются.

Пошаговый метод распределения производственных косвенных расходов является более трудоемким, однако по сравнению с предыдущим методом дает более точную картину себестоимости отдельных видов продукции.

Метод взаимного распределения затрат назван двухсторонним, что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных подразделений.

Внедрение центров ответственности связано с децентрализацией управления, степень которой выбирается исходя из ее эффективности. Эффективность центров ответственности определяется параметрами:

- достижение поставленных целей;
- уровень использования ресурсов.

При этом наиболее эффективным является тот центр ответственности, который выполнил поставленные перед ним цели, затратив наимень-

шее количество ресурсов. Планировать (организовывать) и контролировать деятельность, стимулировать ответственность должностных лиц позволяет смета. При учете затрат по центрам ответственности формирование и распределение затрат осуществляются для расчета показателей персональной ответственности. Использование трансфертных цен создает предпосылки для определения вклада каждого подразделения в результат деятельности.

Для эффективной работы необходимо, чтобы планы обладали определенной гибкостью и не стесняли руководителя в реализации непредвиденных возможностей, то есть позволяет изменить производственную программу в зависимости от изменения цен на продукцию или потребляемые ресурсы с целью оптимизации прибыли.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть:

- бесполуфабрикатным - контроль за движением полуфабрикатов осуществляется бухгалтером оперативно в натуральных величинах и без записи на счетах.

- полуфабрикатным - себестоимость рассчитывается по каждой стадии производства изделия.[3]

Бесполуфабрикатный вариант (применяется в случаях, когда реализуется полностью готовый, то есть прошедший все технологические переделы, продукт. Бесполуфабрикатный метод предусматривает калькулирование затрат по отдельным переделам, без определения стоимости полуфабрикатов. При бесполуфабрикатном способе затраты учитываются по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому ведут в цехах по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.[3], равна сумме затрат всех переделов.

Бесполуфабрикатный метод используется в массовом и крупносерийном производстве, где сырье проходит несколько фаз обработки (переделов) при условии, что продукция каждого отдельного передела не реализуется на сторону.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, а это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.[2]

Полуфабрикатный вариант применяется в случаях, когда имеет место реализация продуктов, не прошедших все технологические переделы. применяется на тех предприятиях, где полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах, но и реализуются на сторону.

Используется в массовом и крупносерийном производстве, где сырье проходит несколько фаз обработки (переделов) при условии, что продукция каждого отдельного передела реализуется на сторону. Определяется себестоимость продукции каждого передела;

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его хождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

Основным недостатком полуфабрикатного метода является трудоемкость расчетов себестоимости на каждом промежуточном этапе.[1]

4. Распределение затрат подразделений вспомогательных и обслуживающих производств.

В современных условиях хозяйствования в коммерческих организациях особую актуальность приобретают вопросы распределения косвенных расходов между видами выпускаемой ими продукции (работ, услуг). Их, как правило, распределяют сначала по видам (направлениям) деятельности, а затем (внутри каждого вида деятельности) — по видам выпускаемой продукции. От того, насколько рационально они распределены, зависит точность определения себестоимости по отдельным технологическим линиям и видам продукции. Последнее, в свою очередь, имеет большое значение для политики предприятия в области ценообразования и его структурной политики (формирование номенклатуры выпуска и реализации продукции).

Существует три основных метода распределения косвенных затрат между производственными подразделениями:

- метод прямого распределения затрат;
- пошаговый (последовательный) метод распределения затрат;
- метод взаимного распределения затрат (двухсторонний)

Метод прямого распределения косвенных затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживающему подразделению относятся на производственные подразделения напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Преимуществом этого метода являются его простота и нетрудоемкость. Главный же его недостаток состоит в том, что он ведет к серьезным искажениям при определении реальной себестоимости различных видов продукции.

Например, на предприятии выпускается два вида продукции — А и Б. При этом изделие А выпускается на основе машинной технологии, а изделие Б — ручного труда. Тогда при применении базы распределения «Прямые затраты труда» себестоимость первого вида продукции будет за-

нижена, второго — завышена, а при применении базы распределения «Часы работы оборудования» — наоборот.

Пошаговый метод распределения производственных косвенных расходов применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке. Например, услуги ремонтного цеха в одностороннем порядке потребляются складом готовой продукции и цехом основного производства, а услуги администрации — основным цехом, складом готовой продукции и ремонтными цехами. Процесс распределения непроизводственных затрат между производственными подразделениями осуществляется поэтапно.

1 Шаг. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

2 Шаг. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Например, для ремонтного цеха — это количество времени на ремонт, для транспортного цеха — пробег автотранспорта (км), складских помещений — площадь (м²) и т.д.

3 Шаг. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранной базы распределения. Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения, т.е. затраты других вспомогательных подразделений на его счет не распределяются.

Пошаговый метод распределения производственных косвенных расходов является более трудоемким, однако по сравнению с предыдущим методом дает более точную картину себестоимости отдельных видов продукции.

Метод взаимного распределения затрат назван двухсторонним, что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных подразделений.

Внедрение центров ответственности связано с децентрализацией управления, степень которой выбирается исходя из ее эффективности. Эффективность центров ответственности определяется параметрами:

- достижение поставленных целей;
- уровень использования ресурсов.

При этом наиболее эффективным является тот центр ответственности, который выполнил поставленные перед ним цели, затратив наименьшее количество ресурсов. Планировать (организовывать) и контролировать деятельность, стимулировать ответственность должностных лиц позволяет

смета. При учете затрат по центрам ответственности формирование и распределение затрат осуществляются для расчета показателей персональной ответственности. Использование трансфертных цен создает предпосылки для определения вклада каждого подразделения в результат деятельности.

Для эффективной работы необходимо, чтобы планы обладали определенной гибкостью и не стесняли руководителя в реализации непредвиденных возможностей, то есть позволяет изменить производственную программу в зависимости от изменения цен на продукцию или потребляемые ресурсы с целью оптимизации прибыли.

Тема 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

1. Калькулирование как система экономических расчетов.
2. Особенности распределения не прямых затрат.
3. Затраты комплексных производств.

Литературные источники:

основные: [1], [2 стр.64-70], [3 стр. 75-80], [4 стр. 96-99], [5 стр.98-165], [6, стр.68-74], [9, стр.58-64]

дополнительные: [1, стр.58-80], [2, стр.219-222], [6, стр.69-84], [7, стр.20-62]

Себестоимость продукции – индикатор эффективной работы предприятия и управления затратами, так как резервы ее снижения помогают предприятиям повысить уровень конкурентоспособности и выжить в условиях рыночной экономики.

1. Процесс калькулирования, роль и методы.

Процесс расчета себестоимости продукции в течение определенного периода – калькулирование, его результатом является калькуляция – расчет затрат в денежной форме на производство продукции. Калькулирование позволяет соизмерять затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяют себестоимость единицы продукции. В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг) [Жариков].

Калькулирование себестоимости – основа для ценообразования (расчета минимальных, трансфертных цен), расчета и оценки прибыльности, обоснования эффективности технологических, организационных решений и выбора наилучшего варианта, - необходимое условие управления производством.

Расчет себестоимости осуществляется с различными целями, основные из них: планирование - определение и сопоставление состава и структуры затрат; оптимизация - анализ их размера и структуры; обоснование целесообразности технологий производства.

Калькулирование на предприятии организуется в соответствии с

принципами:

1. Установление объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Объекты калькулирования (носители затрат) – виды продукции предприятия, предназначенные для реализации на рынке. Калькуляционная единица - измеритель объекта калькулирования. Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции. Они сгруппированы по сходным признакам:

- натуральные - используются при планировании, учете и реализации продукции;

- условно-натуральные (обезличенные, укрупненные, усредненные) используются в тех производствах, где выпускаются различные виды близких изделий, затраты на производство которых стоят в определенном соотношении друг другу (100 пар обуви определенного вида, 1 тыс. кирпича)

- условные (приведенные) - используются для калькулирования продукции, содержание полезного вещества в натуральной единице которой может колебаться (спирт 100% крепости; 9% уксусная кислота);

- стоимостные (универсальные) - используются для анализа, контроля, оценки объема выпуска;

- единицы работы персонала, средств труда (машино-час, нормо-час, тонно-км.) – количественное измерение затрат в производствах;

- технико-экономический показатель как калькуляционная единица используется для сравнения затрат на единицу потребительской полезности однородных изделий.

На предприятиях для исчисления себестоимости продукции предпочтение отдается одному измерителю, который рассматривается как основной, который совпадает с единицей измерения объема продукции.

2. Определение вида калькуляции себестоимости. В зависимости от времени их составления разграничивают: предварительные и последующие. [1] Последующие калькуляции составляются после изготовления продукта или выполнения работ на основе данных учета и достоверной информации о фактических затратах – это отчетные или фактические калькуляции. Они являются основой для экономического анализа, прогнозирования и планирования затрат, контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости. Этапы определения себестоимости

Работа по определению себестоимости продукции сводится к следующим этапам:

- текущий учет производственных затрат на калькуляционных и собирательно-распределительных счетах в течение месяца;

- закрытие по истечении месяца собирательно-распределительных счетов путем распределения учтенных на них расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг) по калькуляционным счетам производства. На этом этапе выполняется калькуляционная работа по определению стоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, кото-

рая потребляется в основном производстве;

распределение затрат, учтенных на калькуляционных счетах производства, между готовой продукцией и незавершенным производством, а также между отдельными видами продукции и исчисление себестоимости единицы продукции. На основе данных калькуляционных счетов составляется ведомость сводного учета затрат на производство на месяц, которая используется для калькулирования себестоимости единицы продукции. Сводный учет затрат на производство представляет собой обобщение расходов за месяц по местам возникновения затрат (цехам, переделам) и видам продукции (заказам, изделиям) и калькуляционным статьям расходов с отражением изменения остатков незавершенного производства и выявлением фактической себестоимости выпуска готовой продукции.

Виды калькуляций. Различают плановую (сметную), нормативную и фактическую (отчетную) калькуляцию.

Плановая калькуляция определяет среднюю себестоимость продукции или выполненных работ. На плановый период (год, квартал) составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

Разновидностью плановых являются счетные калькуляции, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативная калькуляция составляется на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года – наоборот ниже. Отсюда и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года – ниже.

Фактическая (отчетная) калькуляция составляется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражает фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. Она одновременно характеризует уровень отклонения себестоимости, установленной нормативной и плановой калькуляцией.

К группе предварительных калькуляций относят:

- нормативные - составляются на основе текущих стандартов (норм и нормативов затрат), соответствующим производственным возможностям предприятия, с внесением уточнений по мере их изменения (применяется при использовании нормативного метода планирования и учета затрат);

- плановые калькуляции – составляются на основе норм и смет, действующих на начало планового периода и предусмотренных производственной программой. Это основа для расчета плановой себестоимости, и договорных цен. Плановая себестоимость представляет собой прогнозное

значение предельной величины затрат на производство соответствующих видов продукции;

- сметные (проектно - сметные) – составляются при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Дуже важливе прогнозне визначення собівартості виробів на етапах розроблення їх та освоєння виробництва. Його методи наведено на рис. 3.1.

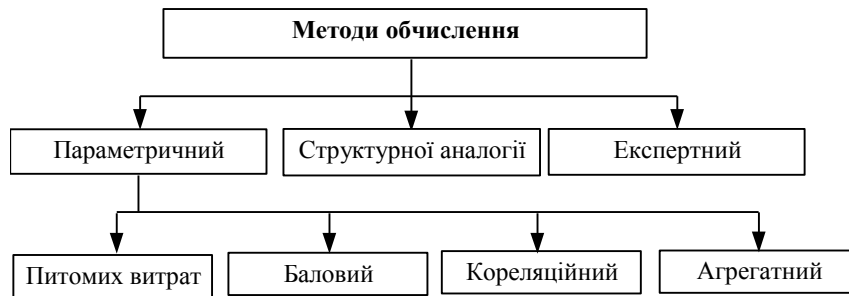


Рис. 3.1. Методи прогнозного обчислення собівартості виробів на етапах їх розроблення

У процесі освоєння виробництва собівартість продукції знижується (рис. 4.2).

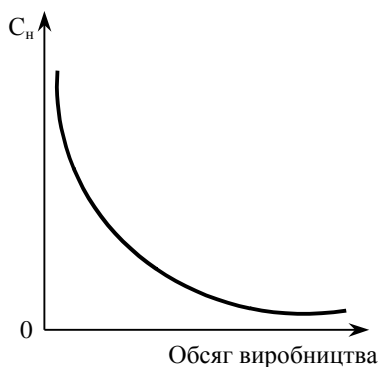


Рис.3.2. Зміна собівартості нового складного виробу в процесі освоєння серійного виробництва

Ступінь освоєння виробництва, а отже, й собівартість залежать від кількості виробів, випущених від початку виробництва. Що більше виготовлено виробів, тим більше повторень процесів і, відповідно, більший досвід виробників, вищий рівень оснащеності виробництва.

Емпірично встановлено, що за кожного подвоєння кількості виробів з моменту освоєння собівартість їх знижується на ту саму відносну величину. Ця закономірність виражається формулою

$$C_{ni} = C_{n1} \cdot N_i^{-b},$$

де C_{ni} — собівартість i -го виробу від початку випуску;

C_{n1} — собівартість першого виробу;

N_i — порядковий номер виробу від початку освоєння;

b — показник степеня, що характеризує темп зниження собівартості у період освоєння.

Така закономірність властива для серійного виробництва складної продукції (літаків, космічних об'єктів, унікальних верстатів тощо).

Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.



3. Обоснование калькуляционных статей и методики их расчета, что важно для правильного расчета себестоимости единицы продукции. Главный принцип построения статей калькулирования - соответствие принципам финансового учета на предприятии. Перечень статей регламентирован С(П)БУ №16, для различных целей их можно детализировать. Себестоимость – это затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции. Виды себестоимости:

- оперативность формирования: фактическая и плановая себестоимость;
- степень готовности продукции и уровень реализации: себестоимость валовой и реализованной продукции;
- по степени учета затрат: производственная и себестоимость реализованной продукции.

4. Выбор метода калькулирования – способа расчета фактической себестоимости продукции. Выбор метода связан с типом и технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции, потребностями в управлении затратами, подходами при составлении внешней и внутренней отчетности.

При расчете себестоимости единицы продукции прибегают к калькулированию с включением всех затрат – метод absorption costing, только переменных затрат – метод direct costing, нормативных затрат – метод standard costing.

Метод полных затрат (absorption costing) предполагает, что все производственные затраты относятся на себестоимость произведенной продукции и пропорционально распределяются между реализованной продукцией и остатками нереализованной продукции. Если затраты невозможно

отнести на продукцию, то их распределяют по центрам ответственности, а затем переносятся на себестоимость продукции пропорционально выбранному базовому параметру. В соответствии с П(С)БУ №3 отчет о финансовых результатах отражает содержание данного метода и подразделяет затраты в зависимости от их функциональной роли.

Информация о полной себестоимости используется при анализе рентабельности, формировании товарного ассортимента, ценообразовании. Прибыль предприятия - разница между выручкой и полной себестоимостью продукции.

Альтернативой является метод калькулирования по переменным затратам (direct costing). Наименование «директ-костинг», или «директ-кост» (direct costing), введенное в 1936 году Харрисом, это не что иное, как система «учета прямых затрат». В основе лежит деление затрат на постоянные и переменные по отношению к уровню деловой активности, при этом в производственную себестоимость включают только переменные затраты, которые и участвуют в расчете плановой и фактической себестоимости. Оставшуюся часть затрат исключают, так как они относятся на финансовый результат того периода, в котором возникли.

Схема построения отчета о финансовых результатах многоступенчатая, предполагает определение вклада в прибыль – суммы маржинального дохода и прибыли. Прибыль предприятия - разница между выручкой, производственной себестоимостью реализованной продукции, затратами периода.

Метод используется при анализе безубыточности, управлении ассортиментом, принятии решения о целесообразности производства продукции, гибком ценообразовании, но при этом проблематично точно классифицировать затраты.

Основное отличие этих методов – порядок распределения постоянных накладных расходов между периодами, для которых рассчитывается себестоимость. В первом случае постоянные затраты относятся на производство и реализацию, а во втором – на реализацию, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибылей и убытков за рассматриваемый период.

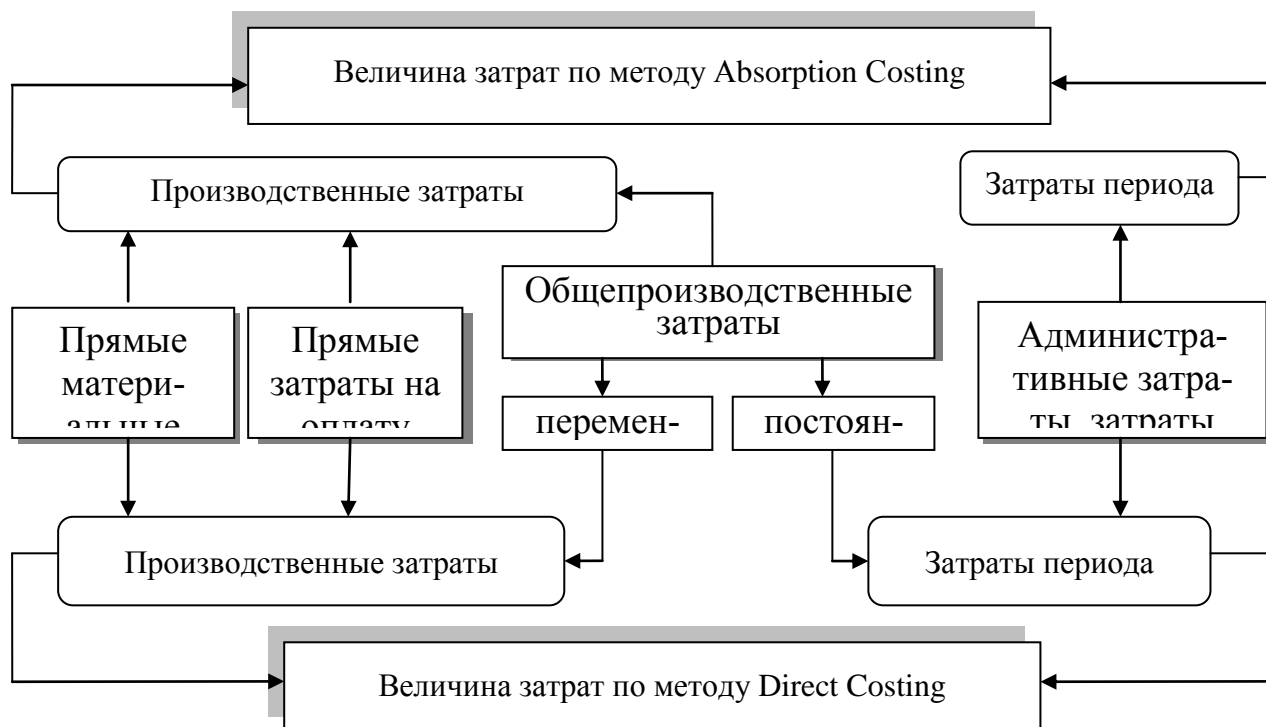


Рис. 3.3. Формирования затрат с учетом их функциональной роли.

Особое влияние на метод калькулирования оказывает широта номенклатуры производимой продукции или количество выпускаемой продукции в рамках одного предприятия, одного расчетного периода.

В однопродуктовом производстве себестоимость единицы продукции – отношение затрат определенного периода к количеству произведенной продукции, которое учитывается в натуральных показателях.

Если же продукция обладает различным уровнем качества, свойствами, то калькулирование основано на коэффициентах эквивалентности, которые устанавливаются экспертным или эмпирическим путем. По базовой (условный сорт, марка) продукции такой коэффициент равен 1, а остальным видам продукции присваиваются определенные коэффициенты, которые отражают относительное отличие по затратам.

Такой расчет является простым и точным, так как все затраты – прямые, но ограниченным сферой применения. Отрасли экономики преимущественно представлены предприятиями с многопродуктовым производством, где расчет себестоимости изделий происходит по статьям, включая прямые и косвенные затраты. Прямые затраты рассчитываются непосредственно на калькуляционную единицу на основании действующих норм и цен, тарифов. Чем шире на предприятии ассортимент выпускаемой продукции, тем выше величина косвенных затрат.

В зависимости от условий производства, объектов формирования затрат применяют позаказный и попроцессный метод.

Основное достоинство системы «директ-костинг» в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается

возможности проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке.

В настоящее время в развитых странах мира более популярны подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их.

Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством того или иного изделия, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты производства и сбыт товара. Он равен полной себестоимости изделий.

Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты. Он равен себестоимости в части только прямых (переменных или производственных) затрат.

Директ-костинг - метод учета в системе контроллинга, основанный на определении реальной стоимости продукции и услуг вне зависимости от расчетных условно-постоянных и накладных расходов.

Система «директ-костинг» предусматривает следующее: 1) разделение всех затрат за отчетный период на постоянные и переменные;

2) разделение общепроизводственных затрат на переменные и постоянные; себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, остальные виды затрат (постоянные затраты) списываются периодически на финансовые результаты за отчетный период; 3) запасы остатков готовой продукции на складах и незавершенное производство оцениваются по переменным расходам; 4) при учете сокращенной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют, они полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды продукции.

В разных странах эта система именуется по-разному. В Германии и Австрии для обозначения метода «direct-costing» используют термины «Teilkostenrechnung» или «Grenzkostenrechnung», то есть учет частичных, либо граничных затрат, или же «Deckungsbeitragsrechnung» – учет суммы покрытия. В Великобритании «direct-costing» называют еще «marginal-costing» – учет маржинальных затрат. А во Франции «La Comptabilite» - маржинальный учет. Однако, несмотря на все это разнообразие терминов, определяющих систему учета переменных издержек, «direct-costing» явля-

ется самым употребляемым и популярным, возможно потому, что он был первым названием, данным этому методу учета себестоимости.

Необходимо отметить, что главным назначением «Директ-костинга» является то, что он должен быть информационной основой предпринимательских решений. Решения по управлению предприятием делятся на стратегические, рассчитанные на перспективы, и текущие, оперативные, принимаемые исходя из возможностей и потребностей данного периода, как правило, в пределах хозяйственного года. Стратегические решения требуют капитальных вложений, текущие - осуществляются в основном за счет собственных и заемных оборотных средств. Особенность текущих краткосрочных решений состоит в том, что они основываются на существующих производственных мощностях предприятий, хотя уровень их использования может меняться.

«Директ-костинг» в основном ориентирован на текущие решения по управлению производством и сбытом продукции и товаров.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX в. в США. Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат разработал и внедрил в 1911 г. в США Ч. Гаррисон, идея которого трансформировалась в два положения:

1) все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;

2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть разделены по причинам.

НОРМАТИВНЫЙ - Метод исчисления себестоимости продукции, который характеризуется предварительным калькулированием нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих в организациях текущих норм и смет. (Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под общ. ред. А.Г. Грязновой.-М., 2002) Суть его состоит в предварительном определении норм (нормативных) затрат на изделие и выявлении отклонений от норм в ходе производственного процесса, но при обязательном условии своевременного внесения изменений в действующие нормы под влиянием разных факторов.

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. В идеале, если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства соответствовал запланированному, фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Исходя из этой посылки учет организуют таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют руководителям всех уровней производственного процесса управлять себестоимостью продукции и вместе с тем бухгалтерии калькулировать фактическую себестоимость изделия путем прибавления к нормативной себестои-

мости изделия (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Вторая группа методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что фактические затраты на протяжении месяца накапливают, а в конце месяца распределяют между объектами учета и калькулирования. Отклонения от плановой себестоимости выявляют после завершения калькулирования единицы каждого изделия. Среди этих методов назовем следующие.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии выпускают продукцию ограниченной номенклатуры, отсутствует незавершенное производство. В связи с этим объектами учета затрат являются отдельные процессы в изготовлении (выпуске) продукции, в выполнении работы (услуги) как составные части всего процесса производства.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен для массовых производств, в которых исходное сырье и материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или их группы образуют переделы, каждый из которых завершается выпуском промежуточного продукта-полуфабриката, который к тому же может быть в таком виде реализован на сторону. Эти переделы и являются объектами учета затрат.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен тем, что объектом учета затрат является производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, серию изделий или часть изделия (в судостроении, тяжелом машиностроении), на отдельную работу, отдельную услугу. Себестоимость каждого заказа определяется после завершения работ по этому заказу.

Необходимо отметить, что к этой группе относится применяемый на практике инвентарно-индексный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В отличие от нормативного при инвентарно-индексном методе учет прошлых затрат организуют в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм по группам изделий или по производству в целом. Себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ и услуг определяют на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца. На стоимость этих остатков уменьшают затраты за месяц. После этого по каждой калькуляционной статье исчисляют индекс – отношение фактических затрат к плановым, который используют для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции.

При инвентарно-индексном методе несколько сокращается трудоемкость работ, но затраты не контролируются в процессе производства, причины отклонений от норм не выявляются, фактическая себестоимость определяется пропорционально плановой себестоимости. Поэтому предприятиям рекомендовано переходить от инвентарно-индексного к прогрессив-

ному нормативному методу. Те производства, где нормативный метод в идеальном (завершенном) виде не может быть внедрен, могут применять отдельные его элементы.

2. Особенности распределения косвенных затрат.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) - заключительный этап учета затрат. Косвенные затраты невозможно непосредственно измерить по каждой единице произведенной продукции, поэтому их величина распределяется.

Распределение затрат (Cost Allocation) – процесс отнесения части общих понесенных затрат на целевые затраты [Друри], то есть разнесение их по объектам затрат с использованием ставки распределения косвенных затрат.

Ставка распределения – соотношение суммы косвенных затрат к общей величине фактора (критерия, базы) затрат. Ставки рассчитываются поэтапно:

- формирование бюджета косвенных затрат;
- выбор критерия для распределения затрат (число отработанных часов, основная зарплата производственных рабочих, количество машино-часов);
- распределение величины затрат пропорционально критерию.

При многономенклатурном производстве сначала затраты распределяются между производственными подразделениями, а затем – по видам продукции. Не существует идеального фактора распределения затрат, его ошибочный выбор искажает себестоимость. При выявлении фактора затрат необходимо учитывать, что он должен тесно связывать затраты и объем выпущенной продукции, максимально приближать результат распределения к фактическому расходу на данный продукт косвенных затрат.

Основным критерием выбора базы распределения является сочетание и весомость различных ресурсов, а следовательно и затрат на эти ресурсы, в объекте учета на каждом этапе распределения затрат (на вид деятельности, на вид продукции и т.д.). Например, в многопрофильном предприятии тот или иной вид расходов может быть выбран в качестве базы распределения общехозяйственных затрат между видами деятельности, если он удовлетворяет следующим условиям:

в структуре затрат каждого вида деятельности этот вид расходов присутствует, то есть затрата является однородной по своей сути для каждого вида деятельности;

для каждого вида деятельности этот вид расходов является прямым;

для каждого вида деятельности этот вид расходов является весомым по экономическому смыслу.

Распределение косвенных расходов может происходить в несколько этапов.

Учетной политикой, особенностью деятельности предприятия для различных видов косвенных затрат могут быть предусмотрены различные

методы их распределения, табл.1.

Широкое практическое применение за счет простоты приобрел критерий затрат на оплату труда. При высокой трудоемкости производственных процессов размер оплаты которого прямо зависит от объема производства. Использование его в высокомеханизированном и автоматизированном производстве может исказить рассчитанные величины себестоимости, т.к. на каждое изделие рассчитываются усредненные затраты и не в полной мере учитывается время работы оборудования.

Статья затрат	Метод распределения
Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования	Пропорционально времени работы машин и оборудования, объему производства в натуральном выражении
Затраты на подготовку и освоение производства	Пропорционально объему производства в натуральном или денежном выражении
Общепроизводственные затраты	Пропорционально времени работы машин и оборудования, объему производства в натуральном или денежном выражении, основной зарплате производственных рабочих, прямым затратам за вычетом материальных затрат, маржинальному доходу
Административные затраты, затраты на сбыт	Пропорционально объему реализации в денежном выражении, маржинальному доходу
Затраты на оплату труда	Пропорционально времени работы машин и оборудования, объему производства в натуральном или денежном выражении

3. Комплексные производства и методы разделения затрат.

Отличительная характеристика комплексного производства состоит в том, что до определенного момента в ходе производственного процесса продукция является неразличимой по отдельным видам. Затраты этого производства – затраты, связанные с одним технологическим процессом в ходе которого производится несколько видов продукции: совместную и побочную.

Продукция, которая обладает значительной рыночной стоимостью и не существует как индивидуальная продукция до точки разделения затрат, называется совместной (основной). К побочной продукции следует относить ту, удельный вес которой не превышает 5–7% от общего объема производства.

Точка разделения затрат это момент в технологическом процессе, где совместные и побочные продукты становятся индивидуально идентифицированными. После ее достижения совместные продукты могут быть реализованы или подвергнуты дальнейшей обработке.

В комплексном производстве в результате использования одного технологического процесса получают несколько конечных продуктов. Все затраты (или большая их часть) являются косвенно относимыми на себестоимость конкретного вида продукции, а после точки раздела затрат любые затраты становятся прямыми.

Себестоимость продукции – совокупность собственных производственных затрат продукции и часть комплексных затрат. Сумма затраты до точки деления формируется и распределяется между произведенными единицами продукции. После точки деления затраты на последующую обработку добавляются к себестоимости совместно производимых продуктов.

Методов деления затрат комплексных производств:

- метод стоимости в точке деления предполагает, что комплексные затраты распределяются на совместно производимые продукты, которые не требуют дальнейшей доработки пропорционально оценкам выручки от их реализации;

- метод натуральных показателей предполагает, что комплексные затраты распределяются пропорционально объему производства;

- метод чистой реализации предполагает, что продукция после точки деления может быть доработана с дополнительными затратами и будут установлены новые цены на продукцию;

- метод постоянного процента валовой прибыли предполагает, что затраты комплексного производства распределяются так, чтобы общий процент валовой прибыли был одинаков для каждого вида продукции.

Комплексные затраты до точки деления должны относиться только на основную продукцию. После точки деления все затраты, понесенные на производство побочных продуктов, должны относиться только на себестоимость побочного продукта, так как эти затраты требовались только для его производства.

Стоимость побочной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта. Оценка стоимости побочных продуктов предполагает:

- если их количество не существенное, то их оценивают по чистой стоимости реализации, которая вычитается из себестоимости основного продукта;

- если они возникают до точки деления затрат, то общие затраты на производство уменьшаются на сумму дохода от продажи побочных продуктов;

- если побочный продукт возникает после точки деления затрат, то себестоимость совместных продуктов уменьшается на сумму их чистой стоимости реализации.

Распределение затрат между продуктами необходимо для составления внешней и внутренней отчетности, регулирования цен.

Тема 4. ОБЩАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

1. Система управления затратами
2. Управление затратами как средство достижения экономического результата

Литературные источники:

основные: [1], [2], [4 стр. 105-114], [8 стр. 42-45, 79-83, 140-158, 348-350], [9, стр.43-123]

дополнительные: [2, стр.71-85], [4, стр.239-243], [6, стр.69-84], [7, стр.20-30]

1. Система управления затратами

Управление затратами – это: знание того где, когда и в каких объемах расходуются ресурсы предприятия; прогноз того где, для чего и в каких объемах необходимы дополнительные финансовые ресурсы; умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от используемых ресурсов.

Таким образом, управление затратами – это умение экономить и максимизировать отдачу от них.

Особенности затрат как объекта управления

- ☑ затраты на приобретаемые сырье, материалы **динамичны** вследствие изменения цен на комплектующие, изменения продукции и норм расхода ресурсов и т.п.
- ☑ затраты **многообразны**, поэтому в процессе управления ими необходимо применять широкий спектр приемов и методов;
- ☑ **измерение, учет и оценка затрат довольно трудны**, поскольку не существует абсолютно точных методов измерения и учета затрат;
- ☑ **сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат.**

13

Управление затратами – это: знание того где, когда и в каких объемах расходуются ресурсы предприятия; прогноз того где, для чего и в каких объемах необходимы дополнительные финансовые ресурсы; умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от используемых ресурсов.

Таким образом, управление затратами – это умение экономить и

максимизировать отдачу от них.

Управление издержками производства и реализации продукции с целью их минимизации на предприятии является составной частью управления предприятием в целом. Управление затратами на предприятии необходимо прежде всего для:

- получения максимальной прибыли;
- улучшения финансового состояния фирмы;
- повышения конкурентоспособности предприятия и продукции;
- снижения риска стать банкротом и других целей.

Существенного сокращения затрат на производство продукции можно достичь только за счет разработки и реализации комплексной программы предприятия, учитывающей все факторы, влияющие на снижение издержек производства и реализации продукции, которая должна быть постоянно действующей и периодически корректироваться с учетом изменяющихся обстоятельств.

Содержание и сущность комплексной программы по снижению издержек производства зависят от специфики предприятия, текущего состояния и перспективы его развития. Однако, в общем плане в ней должны быть отражены следующие моменты:

комплекс мероприятий по более рациональному использованию материальных ресурсов (внедрение новой техники и безотходной технологии, позволяющей более экономно расходовать сырье, материалы, топливо и энергию; совершенствование нормативной базы предприятия; внедрение и использование более прогрессивных материалов; комплексное использование сырья и материалов; использование отходов производства; улучшение качества продукции и снижение процента брака и др.);

мероприятия, связанные с определением и поддержанием оптимального размера предприятия, позволяющего минимизировать затраты в зависимости от объема производства;

мероприятия, связанные с улучшением использования основных фондов (освобождение предприятия от излишних машин и оборудования; сдача имущества предприятия в аренду; улучшение качества оборудования и ремонта основных средств; обеспечение большей загрузки машин и оборудования; повышение уровня квалификации персонала, обслуживающего машины и оборудование; применение ускоренной амортизации; внедрение более прогрессивных машин и оборудования и др.);

мероприятия, связанные с улучшением использования рабочей силы (определение и поддержание оптимальной численности персонала; повышение уровня квалификации; обеспечение опережающего роста производительности труда по сравнению со средней заработной платой; применение прогрессивных систем и форм оплаты труда; совершенствование нормативной базы; улучшение условий труда; механизация и автоматизация всех производственных процессов; обеспечение мотивации высокопроизводительного труда и др.);

мероприятия, связанные с улучшением организации производства

и труда (углубление концентрации, специализации, кооперирования, комбинирования и диверсификации производства; внедрение бригадной формы организации производства и труда; внедрение научной организации труда; совершенствование организационной структуры управления фирмой и др.).

Кроме того, комплексная программа по снижению издержек производства должна иметь четкий механизм ее реализации.

Следует также подчеркнуть, что планирование и реализация только отдельных мероприятий по снижению издержек производства хотя и дает определенный эффект, но не решает проблемы в целом.

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.). Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Объектом управления – являются затраты, субъектами – работники предприятия, эффективная деятельность которых оказывает влияние на их уровень, или предприятие. Цель системы управления затратами – повышение эффективности использования ресурсов, вовлекаемых в производство.

Управление затратами не является самоцелью, но совершенно необходимо для достижения предприятием определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Общая схема взаимодействия функций и способов управления затратами на предприятии показана на рис. 1.

Под системой управления затратами понимается совокупность технологий (регламентов) учета, анализа отклонений, планирования и контроля расходования экономических ресурсов, обеспечивающая их наиболее эффективное использование.

Задачи, решаемые системой управления затратами, можно разделить на две группы:

- стратегические (долгосрочные);
- тактические (оперативные).

К числу стратегических задач, решаемых системой, относятся:

- 1) анализ структуры затрат, выделение наиболее значимых;
- 2) анализ, корректировка и утверждение нормативов экономических ресурсов с целью установить экономически и технически оправданное их расходование;
- 3) снижение наиболее значимых переменных и постоянных затрат;
- 4) наиболее эффективное использование ресурсов: анализ и совершенствование всех этапов процесса производства продукции, с целью минимизировать затраты, длительность производственных циклов, хранения и транспортировки сырья и готовой продукции.

К тактическим задачам управления затратами относятся:

- 1) Учет расходования ресурсов, в том числе:

- когда (время возникновения потребности в ресурсах и их расходование);
- где (место расходования ресурсов, технологический процесс, подразделение, цех, участок и т.а.);
- сколько (количество израсходованных ресурсов).

Данные собираются при помощи управленческого учета, который следует освоить предприятию для обеспечения эффективной работы.

2) Анализ отклонений фактических показателей от плановых. Определение дополнительных материальных и финансовых ресурсов, необходимых для обеспечения выполнения плана.

3) Оперативное управление, т.е. принятие быстрых мер корректирующего характера, направленных на уменьшение негативных тенденций и нарастание положительных тенденций (экономия ресурсов без потери качества продукции). Часть мер может выступать как взыскания – за брак, перерасход и прочее, так и поощрения в виде премий за экономию сырья и материалов, за внесение рационализаторских предложений и т.д. Политика руководства в данной области зависит от принятой на предприятии организационной структуры (например, наличие центров финансовой ответственности) и системы мотивации персонала.

Суть оперативного управления затратами в том, что решения корректирующего характера принимаются практически одновременно с событиями, вызвавшими их необходимость.

Таким образом, система управления затратами обеспечивает экономию ресурсов и максимальный уровень отдачи от их использования, а предметом управления выступают затраты предприятия во всем их многообразии.

Базовые элементы СУЗ:

- организационная структура;
- процессы управления;
- методика управления.

Взаимодействие субъектов, объектов, функций, способов и методов управления должно обеспечивать сохранение, функционирование и развитие системы.

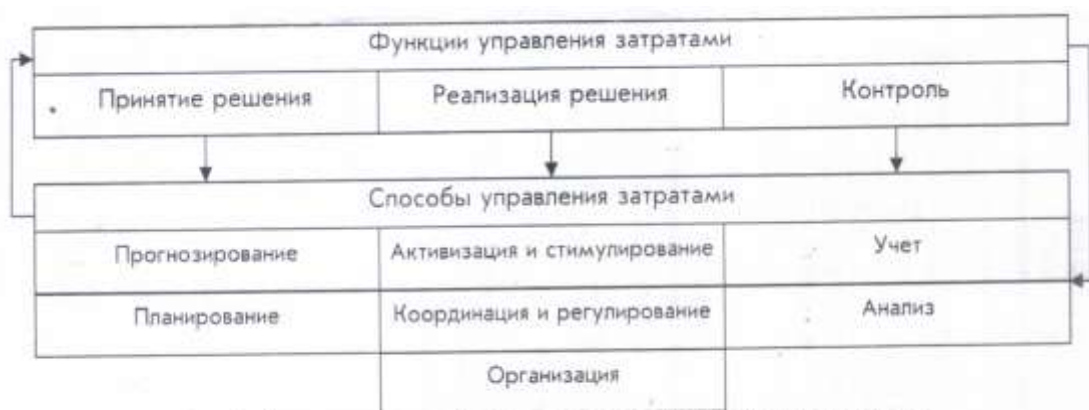


Рис. 1. Взаимодействие функций и способов управления затратами

2. Управление затратами как средство достижения экономического результата

Концепция - определенная система взглядов, способов понимания и трактовки явления, предмета или процесса, основная точка зрения на предмет, руководящая идея для их систематического освещения, система достижения целей, конструктивный принцип любой деятельности .

Издержки исследовали еще классики политической экономии. А.Смит ввел понятие абсолютных издержек. Д.Рикардо – автор сравнительных издержек. Под термином издержки они понимали средние общественные затраты экономических ресурсов на единицу, т.е. то, чего стоила отдельная единица продукции на среднем предприятии или чему равны средние затраты на всех предприятиях, принадлежащих к отрасли. Издержки производства определялись классиками и как цена производства с учетом рентных платежей.

Согласно марксистской концепции издержки производства – это то, что стоит товар капиталисту, а именно сумма расходов на приобретение средств производства и рабочей силы (постоянного и переменного капитала). От специфически капиталистических издержек К.Маркс отличает действительные издержки производства товара (затраты труда), образующие его стоимость. Такое разграничение издержек производства на затраты труда и капитала – один из исходных принципов марксистского анализа процесса капиталистического производства.

В конце 19 века появляется ряд новых концепций. У маржиналистов (К. Менгер, Ф. Визер) издержки предстают как психологическое явление, основанное на предельной полезности. По их мнению, сумма, уплачиваемая фирмой за факторы производства, определяется предельной полезностью, которой они обладают с точки зрения покупателя. Понятие издержек в маржиналистской экономической теории относится к отдельному предприятию, издержки и доходы которого рассматриваются как функции от масштаба производства.

Австрийский теоретик Ф. Визер разработал субъективную теорию издержек альтернативных возможностей. Согласно этой теории действительные издержки производства данного товара равны наивысшей полезности тех благ, которое общество могло бы получить, если бы по другому использовало затраченные производственные ресурсы. Перевод на математическую основу взглядов маржиналистов представителями австрийской школы способствовал появлению теории минимизации издержек.

Институционалистская теория издержек наиболее ярко представлена в работах Дж.К. Кларка и Джона А. Гобсона. Первый занимался проблемой накладных расходов, а также подробно исследовал различные типы издержек: индивидуальные и общественные, абсолютные и дополнительные, финансовые и производственные, краткосрочные и долгосрочные. Заслугой Джона А.Гобсона было то, что он ввел понятие человеческие издержки, которые измеряются, по его мнению, качеством и характером трудовых

усилий, способностями лиц, делающих эти усилия, а также с точки зрения распределения труда в обществе.

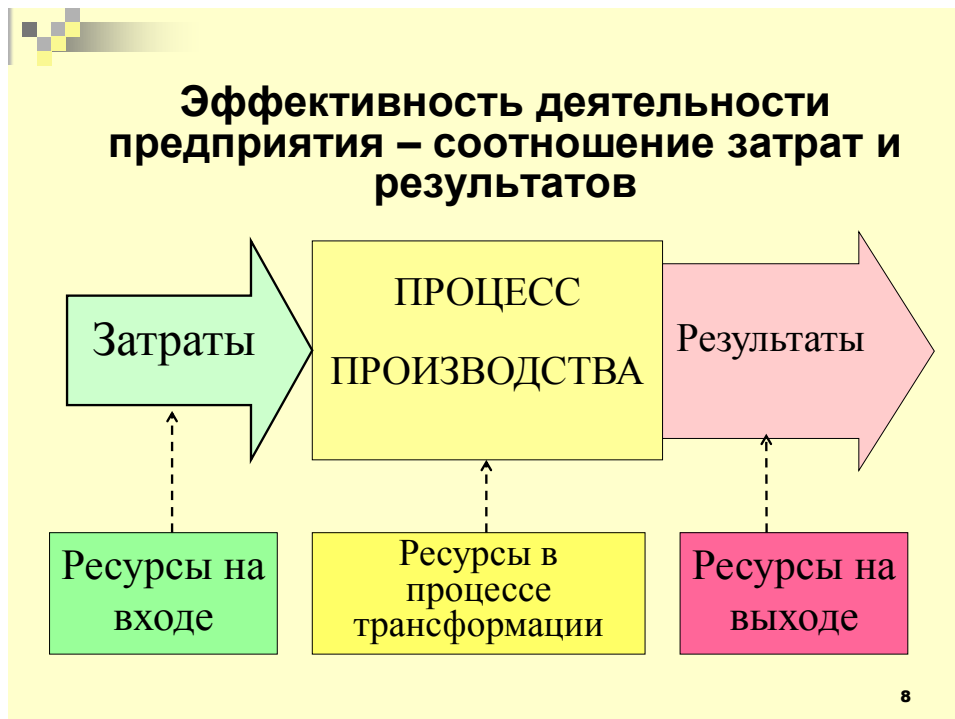
Неоклассические концепции издержек производства рассматривают их как сумму затрат (постоянных и переменных) на приобретение факторов производства.

В последнее десятилетие XX века широкую известность приобрела теория транзакционных издержек, разрабатываемая представителями неонинституционализма. Сюда относят главным образом издержки обращения, т.е. расходы по реализации товара (реклама, содержание рынков и т.д.). Понятие транзакционных издержек ввел американский экономист Р.Коуз. По мнению К.Эрроу, транзакционные издержки в экономике подобны трению в физике. Неонинституционалисты считают, что функция рынка заключается в экономии транзакционных издержек, а главным его преимуществом выступает тенденция к минимизации затрат каждого участника обмена на получение информации.

Управление затратами, их правильное измерение позволяет оценить эффективность хозяйственной деятельности предприятия, в том числе:

- общую эффективность работы;
- эффективность отдельной продукции, ассортимента;
- эффективность принятия решений руководства.

При понимании взаимосвязи между затратами предприятия и его эффективностью можно установить контроль над ними в целях принятия менеджерами оптимальных решений и достижения максимальной конкурентоспособности.



Под экономическим управлением понимается текущее внутрифирменное планирование (составление бюджета¹) и контроль за итогами хо-

зяйственной деятельности (бюджетный контроль). Экономическое управление строится на ряде экономически целенаправленных решений, в свою очередь опирающихся на анализ и расчеты. Таким образом, все ранее сказанное можно представить в виде следующих схем (см. рис. 1.1 и 1.2).

Чтобы управлять затратами надо знать из каких составляющих они складываются, как классифицируются и в какие группы объединяются, где они возникают и какие факторы на них воздействуют.

Для этого постоянно нужно собирать соответствующую информацию, анализировать ее и на этой основе принимать адекватные решения.

Таким образом, можно утверждать, что управление затратами включает:

- применение системного подхода для определения реальных затрат;
- понимание причины их возникновения;
- принятие мер для улучшения структуры затрат предприятия на основе анализа себестоимости, ее снижение и проведение соответствующей стратегической политики;
- отслеживание возможностей для экономии ресурсов (средств).

Тема 5. АНАЛИЗ СИСТЕМЫ (ВЗАИМОСВЯЗИ) «ЗАТРАТЫ- ВЫПУСК-ПРИБЫЛЬ» КАК ИНСТРУМЕНТ ОБОСНОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННО – МАРКЕТИНГОВЫХ РЕШЕНИЙ

1. CVR – анализ: понятие, функции, практический аспект.
2. Подходы и методы CVR – анализа.
3. Операционная активность и чувствительность прибыли.

Литературные источники:

основные: [2, стр. 96-103], [4 стр. 44-51], [8 стр. 360-374], [9, стр.72-84, 174-188]

дополнительные: [3, стр.101-135], [4, стр.109-114], [5, стр.112-116, 203-235], [6, стр.73-98, 108-136].

1.CVR – анализ: понятие, функции, практический аспект.

Краткосрочные решения касаются вопросов вклада единицы продукции в общую прибыль в результате управления ассортиментом продукции, объемом заказов, объемом спроса и продаж, себестоимостью и ценами, а также вопросов безубыточности производства.

Система основных показателей, характеризующих деятельность предприятия, включает объем производства, затраты и финансовый результата в виде прибыли. Их взаимосвязь можно отследить и отразить при помощи CVR – анализа или системы «Затраты – объем - прибыль»:

- «Cost» - затраты;
- «Volume» - объем производства, сбыта;
- «Profit» - прибыль;
- анализ - инструмент, обеспечивающий научный подход к управле-

нию производством.

Этот метод управленческих расчетов был предложен в 1930 г. американским инженером Уолтером Раутенштрахом под названием графика критического объема производства. Подробно маржинальный анализ был описан в отечественной литературе в 1971 г. Н.Г. Чумаченко, а после него - А.П. Зудиным.

CVP – анализ - это совместный анализ, который отслеживает зависимость финансовых результатов деятельности, уровня затрат и объемов производства.

Отнесение CVP- анализа к функциям управления обусловлено рядом обязательств:

- анализ производится на всех уровнях управления и во всех подразделениях хозяйствующего субъекта;
- анализ строится на единой методологической основе, что дает возможность вырабатывать общие подходы к организации и проведению анализа в различных отраслях, регионах и других структурных сообществах хозяйствующих единиц;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности является необходимым элементом в системе функций управления предприятием, поскольку без него не могут реализовываться и многие другие функции, в первую очередь связанные с принятием управленческих решений.

Все управленческие решения можно разделить на краткосрочные и долгосрочные.

Главными составляющими анализа «Издержки – объем производства – прибыль» (CVP-анализ) являются запас финансовой прочности, порог рентабельности и производственный (операционный рычаг).

Методика CVP–анализа позволят упростить и снизить трудоемкость расчетных процедур, а также повысить эффективность принимаемых управленческих решений.

Приведенные данные показывают, что CVP–анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и условно-постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Рассмотренные ситуации свидетельствуют, что главная роль в выборе стратегии поведения организации принадлежит величине маржинального дохода. Очевидно, что добиваться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинального дохода. Достичь этого можно разными способами: снизить цену продажи и соответственно увеличить объем реализации; увеличить объем реализации и снизить уровень условно-постоянных затрат, пропорционально изменять переменные, условно-постоянные затраты и объем выпуска продукции. Кроме того, на выбор модели поведения организации также оказывает существенное влияние величина маржинального дохода в расчете на единицу продукции. Иными словами, в использовании величины маржинального дохода заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходами организации.

2 Подходы и методы CVP – анализа.

При использовании методики анализа «затраты – объем – прибыль» следует помнить, что в ее основе лежат определенные допущения, которые могут существенно влиять на результаты исследования.

Прежде всего, необходимо помнить, что данные методики анализа могут быть применены лишь при принятии краткосрочных решений.

Ниже приведены допуски, которые могут ограничить точность и надежность анализа соотношения «затраты – объем – прибыль»:

Поведение общих затрат и выручки жестко определено и линейно в пределах области релевантности.

Все затраты можно разделить на переменные и условно-постоянные.

Условно-постоянные расходы остаются независимыми от объема в пределах области релевантности.

Переменные расходы прямо пропорциональны объему в пределах области релевантности.

Цена реализации не меняется.

Цены на материалы и услуги, используемые в производстве, не меняются.

Производительность не меняется.

Отсутствуют структурные сдвиги.

Релевантно на затраты влияет только объем.

Объем производства равен объему продаж, или изменения начальных и конечных запасов в итоге незначительны (влияние изменения величины запасов на анализ соотношения «затраты – объем – прибыль» зависит от того, какой метод оценки запасов применяется).

Однако, несмотря на эти объективные ограничители, в каждой организации имеется достаточно возможностей снижения, при необходимости, суммы и удельного веса условно-постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести: существенное сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения потока амортизационных отчислений; широкое использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования вместо их приобретения в собственность; сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг и другие.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение постоянной их экономии, так как между суммой этих затрат и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления организацией точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку. После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли организации. К числу основных резервов экономии переменных затрат можно отнести: снижение численности работников основного и вспомогательных производств за счет обеспечения роста производительности их

труда; сокращение размеров запасов сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение выгодных для организации условий поставки сырья и материалов и другие.

Степень контроля за величиной переменных расходов различна в зависимости от объема продаж, что объясняется психологией менеджеров. Когда наблюдается бум, управляющие склонны наращивать объем производства и реализации, а при спаде они начинают следить за затратами. При снижении объема продаж обычно уменьшают отпускные цены и увеличивают коммерческие расходы, в то же время делается попытка повысить производительность труда, снизить текучесть кадров и заготовить ресурсы по более низким ценам. Это одна из причин ограничения применения анализа соотношения «затраты – объем – прибыль», так как при его построении допускается прямо пропорциональная зависимость величины переменных расходов от объема и не принимается во внимание вышеописанная психология управляющих.

Условно-постоянные расходы не статичны от года к году. Они могут быть намеренно увеличены для обеспечения более прибыльной комбинации производства и распределения, эти изменения отразятся на выручке, переменных и условно-постоянных расходах. Например, можно увеличить расходы по продаже, заменив реализацию через оптовиков на прямую, непосредственно на рынке. Эта комбинация дает возможность повысить отпускную цену. Может быть приобретено более современное оборудование с целью сокращения удельных переменных расходов. Но в некоторых случаях более мудрым будет решение о сокращении условно-постоянных расходов, например замена розничной торговли на оптовую.

После того как сделаны основные предложения по изменениям в условно-постоянных расходах, менеджер прогнозирует вызванные этим предложением изменения прибыли и удельной маржи. Управленческий учет непрерывно анализирует поведение затрат и периодически определяет точку перелома.

Условно-постоянные расходы являются константой только по отношению к данному уровню деятельности и в данный период времени. Организации редко достигают 100% использования мощностей, поэтому, когда планируются радикальные изменения объема, многие условно-постоянные расходы приводят к «непредвиденным потерям» в результате управленческих действий. Удар, нанесенный условно-постоянным расходам, снижает точку безубыточности и дает возможность фирме выдержать большое снижение объема, прежде чем появятся убытки.

3 Операционная активность и чувствительность прибыли.

Важным показателем проведения анализа деятельности производственного предприятия является производственный леверидж, т. е. это механизм управления прибылью организации, основанный на оптимизации соотношения условно-постоянных и переменных затрат. С его помощью

можно прогнозировать изменение прибыли организации в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности.

Необходимым условием применения механизма производственного леве́риджа является использование маржинального метода, основанного на подразделении затрат организации на условно-постоянные и переменные. Чем ниже удельный вес условно-постоянных затрат в общей сумме затрат организации, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки организации.

Необходимо отметить, что в конкретных ситуациях проявление механизма производственного леве́риджа имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Эти особенности состоят в следующем:

Положительное воздействие производственного леве́риджа начинает проявляться лишь после того, как организация преодолела точку безубыточной своей деятельности. Для того, чтобы положительный эффект производственного леве́риджа начал проявляться, организация сначала должна получить достаточный размер маржинального дохода для покрытия своих условно-постоянных затрат. Это связано с тем, что организация обязана возмещать свои условно-постоянные затраты независимо от конкретного объема продаж, поэтому чем выше сумма условно-постоянных затрат, тем позже, при прочих равных условиях, оно достигнет точки безубыточности своей деятельности. В связи с этим, пока организация не обеспечила безубыточность своей деятельности, высокий уровень условно-постоянных затрат будет являться дополнительным «грузом» на пути к достижению точки безубыточности.

Эффект производственного леве́риджа начинает снижаться по мере дальнейшего увеличения объема продаж и удаления от точки безубыточности. Каждый последующий процент прироста объема продаж будет приводить к нарастающему темпу прироста суммы прибыли.

Механизм производственного леве́риджа имеет и обратную направленность – при любом снижении объема продаж в еще большей степени будет уменьшаться размер прибыли организации.

Существует обратная зависимость между производственным леве́рижем и прибылью организации. Чем выше прибыль организации, тем ниже эффект производственного леве́риджа и наоборот. Это позволяет сделать вывод о том, что производственный леве́ридж является инструментом, уравнивающим соотношение уровня доходности и уровня риска в процессе осуществления производственной деятельности.

Эффект производственного леве́риджа проявляется только в коротком периоде. Это связано с тем, что условно-постоянные затраты организации остаются неизменными лишь на протяжении короткого отрезка времени. Как только в процессе увеличения объема продаж происходит очередной скачок суммы условно-постоянных затрат, организации необходимо преодолевать новую точку безубыточности или приспосабливать к ней

свою производственную деятельность. Иными словами, после такого скачка эффект производственного леввериджа проявляется в новых условиях хозяйствования по-новому.

Понимание механизма производственного леввериджа позволяет целенаправленно управлять соотношением условно-постоянных и переменных затрат в целях повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности при различных тенденциях конъюнктуры товарного рынка и стадиях жизненного цикла организации.

Использование механизма производственного леввериджа, целенаправленное управление условно-постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволит увеличить потенциал формирования прибыли организации.

Увеличение объемов продаж продукции с высоким уровнем маржинального дохода благоприятно сказывается на финансовом положении организации, сокращая точку безубыточности.

При сокращении суммы переменных расходов или росте цен на продажу возрастает маржинальный доход организации, а точка безубыточности сокращается.

Изменение постоянных расходов не влияет на размер маржинального дохода, но приводит к резкому смещению точки безубыточности.

Маржинальный анализ (анализ безубыточности) позволяет:

1) более точно исчислить влияние факторов на изменение суммы прибыли и на этой основе более эффективно управлять процессом формирования и прогнозирования ее величины;

2) определить критический уровень объема продаж (порога рентабельности), постоянных затрат, цены при заданной величине соответствующих факторов;

3) установить зону безопасности (зону безубыточности) предприятия;

4) исчислить необходимый объем продаж для получения заданной величины прибыли;

5) обосновать наиболее оптимальный вариант управленческих решений, касающихся изменения производственной мощности, ассортимента продукции, ценовой политики, вариантов оборудования, технологии производства, приобретения комплектующих деталей и другие с целью минимизации затрат и увеличения прибыли.

CVP-анализ – это элемент управления финансовым результатом через точку безубыточности

Действие производственного рычага заключается в том, что при любом изменении выручки от реализации продукции изменение прибыли всегда будет более сильным.

Тема 6. ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

1. Объективная необходимость планирования затрат.
2. Бюджетирование при управлении затратами.
3. Методы планирования себестоимости.

Литературные источники:

основные: [4, стр. 131-150], [5 стр. 161-134], [6 стр. 87-96], [8 стр. 367-374], [9, стр.72-84, 174-188]

дополнительные: [3, стр.101-135], [4, стр.41-47, 208-211], [5, стр.112-116, 203-235], [6, стр.159-174].

Эффективную систему управления предприятием, особенно в условиях рыночного производства, невозможно построить без качественного планирования. С экономической точки зрения – это способ определения пропорций совместной деятельности, наряду с рыночным механизмом.

1. Объективная необходимость планирования затрат.

С управленческих позиций планирование – важнейшая базовая функция, которая определяет цели системы и способы их достижения. Планирование – это процесс экономического обоснования рационального поведения субъекта хозяйствования для достижения своих целей и задач бизнеса, средство координации его деятельности. Мета планування витрат - визначення можливості найекономішного витрачання матеріальних, трудових та грошових ресурсів на одиницю продукції.

Преимущества планирования:

- Помогает решать задачи рационально и с наименьшими затратами
- Помогает улучшить координацию действий исполнителей
- Обеспечивает более рациональное использование ресурсов
- Помогает руководителям мыслить перспективно, использовать будущие возможности
- Обеспечивает возможность контроля за событиями и позволяет управлять ими
- Готовит предприятие к возможным изменениям
- Способствует повышению образовательного уровня менеджеров и др.

Планирование затрат предприятия — один из наиболее эффективных инструментов управления ими, но, к сожалению, хорошо забытый. Для прогрессивного развития планы предприятия должны быть реальными, но жесткими. Вместе с тем, планирование не панацея. Возможности планирования ограничены рядом объективных и субъективных причин.

Наиболее важными из них являются: неопределенность, многомерность и стохастичность рыночной среды. Планирование выступает как инструмент преодоления неопределенности, быстрого и непредсказуемого изменения среды, угрозы со стороны конкурентов, несовершенства законодательства. Но эта же неопределенность среды не позволяет принимать решения с достаточной степенью точности.

Планы могут быть классифицированы следующим образом:

Оперативные планы — тактические планы, которые прямо связаны с достижением целей организации, например планы производства, являющиеся краткосрочными, сформулированными в виде годовых или квартальных бюджетов.

Административные планы — тактические планы развития и поддержания организационной структуры. Их цель — создать организацию, при которой могут быть достигнуты желаемые уровни выполнения. Они являются среднесрочными планами, пересматриваемыми ежегодно.

Стратегические планы — планы генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. Стратегии организации пересматриваются не систематически, а при необходимости, например при внедрении новых технологий, изменении предпочтений потребителя, появлении нового конкурента.

Планирование затрат по носителям позволяет определить себестоимость отдельных видов продукции, по их видам - себестоимость выпуска продукции, резервы ее снижения.

2 Бюджетирование при управлении затратами.

Процесс бюджетирования предназначен для оптимизации распределения ресурсов предприятия.

ОПЕРАТИВНЫЙ БЮДЖЕТ. Этот бюджет называется *текущим, периодическим бюджетом*. Он показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции организации. В процессе его подготовки прогнозируемые объемы продаж и производства трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого из действующих подразделений организации. Оперативный бюджет включает в себя бюджетный (плановый) отчет о прибылях и убытках, который в свою очередь формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж, производственный бюджет, бюджет товарно-материальных запасов и бюджеты расходов.

БЮДЖЕТ ПРОДАЖ. Прогноз объема продаж является отправной точкой и, вероятно, критическим моментом всего процесса подготовки бюджета. Бюджет продаж определяется высшим руководством на основе исследований отдела маркетинга. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями.

Бюджет продаж и его товарная структура, предопределяя уровень и общий характер всей деятельности организации, оказывают воздействие на большую часть других бюджетов, которые, по существу, построены на информации, определенной в бюджете продаж.

БЮДЖЕТ РАСХОДОВ ПО ПРОДАЖЕ (КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ). В нем детализируются все предполагаемые расходы, связанные со сбытом продукции и услуг в будущем периоде. Некоторые расходы, такие, как комиссионные и транспортные затраты, могут быть переменными,

другие, например расходы на рекламу и заработная плата старших контролеров, являются постоянными.

За разработку и исполнение бюджета коммерческих расходов несет ответственность отдел продаж.

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ БЮДЖЕТ. После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении можно определить количество единиц продукции или услуг, которые необходимо произвести, чтобы обеспечить запланированные продажи и необходимый уровень запасов. Руководство сначала должно определить, останется ли уровень запасов готовой продукции прежним либо он должен быть увеличен или уменьшен.

На основе информации о желаемом уровне запасов готовой продукции и количестве единиц продаж разрабатывают производственный график.

БЮДЖЕТ ЗАКУПКИ/ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛОВ. Плановые потребности закупки материалов и их использования могут быть подготовлены как в одном документе, так и в отдельных самостоятельных бюджетах. Многие предпочитают единый документ.

В этом бюджете определяются сроки закупки и количество сырья, материалов и полуфабрикатов, которое необходимо приобрести для выполнения производственных планов. Использование материалов определяется производственным бюджетом и предлагаемыми изменениями в уровне материальных запасов. Умножая количество единиц материалов на их оценочные закупочные цены, получают бюджет закупки материалов.

БЮДЖЕТ ТРУДОВЫХ ЗАТРАТ. Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, получаемое умножением количества единиц продуктов или услуг на норму затрат труда в часах на единицу. В этом же документе или в отдельном определяют затраты труда в денежном выражении умножением необходимого рабочего времени на различные часовые ставки оплаты труда.

БЮДЖЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ. Данный бюджет представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, отличных от прямых затрат материалов и прямых затрат труда, которые должны быть понесены для выполнения производственного плана в будущем периоде.

Этот бюджет имеет две цели:

- интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию;
- аккумулируя эту информацию, предоставить данные для вычисления нормативов этих расходов на предстоящий учетный период.

БЮДЖЕТ ОБЩИХ И АДМИНИСТРАТИВНЫХ РАСХОДОВ. Этот бюджет представляет собой детализированный план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом, но необходимых для поддержания деятельности в це-

лом в будущем периоде. Разработка такого бюджета нужна для обеспечения информации к подготовке бюджета наличных средств, а также для целей контроля этих расходов. Большую часть элементов этого бюджета составляют постоянные затраты.

Финансовый бюджет — это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования. Финансовый бюджет включает в себя бюджеты капитальных затрат и денежных средств организации и подготовленные на их основе совместно с прогнозным отчетом о прибылях и убытках прогнозные бухгалтерский баланс и отчет о финансовом положении.

БЮДЖЕТ КАПИТАЛЬНЫХ ЗАТРАТ. Определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной задачей всего управленческого учета. Проблема состоит в том, чтобы решить, какие долгосрочные активы приобрести или построить на основе выбранного критерия, что связано с определением рентабельности инвестиций. Информация, касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на смету (бюджет) наличности, затрагивая вопросы выплаты процентов за кредиты, прогнозный отчет о прибылях и убытках, прогнозный бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов. Следовательно, все решения по капитальным расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

Все текущие бюджеты тесно взаимосвязаны. Прогноз продаж — первый шаг в процессе составления бюджета. За ним может быть подготовлен бюджет расходов по продаже (коммерческих расходов). От прогноза продаж также зависит производственный бюджет, на основе которого разрабатывается бюджет закупки/использования материалов, бюджеты трудовых затрат и общепроизводственных расходов.

Общий бюджет



В большинстве случаев планы общих и административных расходов и капитальных вложений принимаются на высших уровнях управления. Однако значительная часть такой информации может быть обработана на уровне подразделений организации и включена в периодические бюджеты.

ПРОГНОЗНЫЙ ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ. На основе подготовленных периодических бюджетов главный менеджер или дирек-

тор по составлению бюджетов может начать разрабатывать прогноз себестоимости реализованной продукции согласно данным бюджетов использования материалов, трудовых затрат и общепроизводственных расходов. Информация о доходах берется из бюджета продаж. Используя данные об ожидаемых доходах и себестоимости реализованной продукции и добавив информацию из бюджетов коммерческих, общих и административных расходов, можно подготовить прогнозный отчет о прибылях и убытках.

ПРОГНОЗНЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ. Последним шагом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза финансового положения или прогнозного бухгалтерского баланса для организации в целом, предполагая, что запланированная деятельность действительно будет иметь место. Как показано на схеме (см. с. 92), данные всех бюджетов используются для этих прогнозов. После подготовки сметы (бюджета) денежных средств, уже зная прогнозное сальдо начальных средств и определив чистый доход и сумму капитальных вложений, можно подготовить прогнозный бухгалтерский баланс, который является конечным продуктом всего процесса составления бюджета.

Именно на этом этапе руководство должно решить, принять предлагаемый общий бюджет или изменить планы и пересмотреть отдельные его части,

ИСПОЛНЕНИЕ БЮДЖЕТА. Всю ответственность за исполнение бюджета несет директор по составлению бюджета. Успешность этого процесса определяют два важных момента.

1. Необходимо точное и правильное понимание действий и целей всеми ответственными лицами организации. Все, кто вовлечен в ее деятельность, должны знать, чего от них ожидают, и получить указания, как достичь поставленных целей.

2. Не менее важна поддержка и система поощрений со стороны высшего руководства. Как бы ни был сложен процесс составления бюджета, он успешен только в том случае, когда руководители среднего и нижнего уровней убеждены, что высшее руководство действительно заинтересовано в конечных результатах и будет поощрять за выполнение запланированных целей бюджета.

Процесс формирования целей, определения приоритетов, средств и методов их достижения. Он часто рассматривается как завершающий этап прогнозирования, в процессе которого принимаются решения на основе выбора тех или иных альтернатив развития – это планирование.

Основное отличие прогноза от плана, состоит в том, что прогнозируются те показатели, которыми предприятие не может управлять в полной мере – объем продаж, риски и действия конкурентов. Основная цель прогнозирования – получить возможность оценить работу компании не по фактическим, а по потенциальным показателям. Выбор методов, которые используются при прогнозировании зависит от возможностей аналитика, это могут быть математические или интуитивные выводы.

Фактографический, экспертный и комбинированный это методы

прогнозирования. В основу их выделения положен характер информации, на базе которой составляется прогноз. Прогноз – это научно обоснованное суждение о возможных состояниях объекта в будущем, об альтернативных путях и сроках его существования.

1) фактографические методы базируются на фактическом информационном материале о прошлом и настоящем развитии объекта прогнозирования. Чаще всего применяются при поисковом прогнозировании для эволюционных процессов;

2) экспертные (интуитивные) методы основаны на использовании знаний специалистов-экспертов об объекте прогнозирования и обобщении их мнений о развитии (поведении) объекта в будущем. Экспертные методы в большей мере соответствуют нормативному прогнозированию скачкообразных процессов;

3) комбинированные методы включают методы со смешанной информационной основой, в которых в качестве первичной информации наряду с экспертной используется и фактографическая.

Прогнозирование с одной стороны предшествует планированию, а с другой – является его составляющей, т.к. используется на разных стадиях, а именно: анализ среды и определение условий формирования стратегии, в ходе реализации планов. Понятие прогнозирования шире, чем планирование.

3 Методы планирования себестоимости.

На практике наибольшее распространение получили два метода планирования себестоимости продукции: нормативный и планирование по технико-экономическим факторам. Как правило, они применяются в тесной взаимосвязи.

Сущность нормативного метода заключается в том, что при планировании себестоимости продукции применяются нормы и нормативы использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, т.е. нормативная база предприятия.

Метод планирования себестоимости продукции по технико-экономическим факторам является более предпочтительным по сравнению с нормативным методом, так как он позволяет учесть многие факторы, которые будут самым существенным образом влиять на себестоимость продукции в плановом периоде. При этом методе учитываются следующие факторы:

1) технические, т.е. внедрение на предприятии в плановом периоде новой техники и технологии;

2) организационные. Под этими факторами понимается совершенствование организации производства и труда на предприятии в плановом периоде (углубление специализации и кооперирования, совершенствование организационной структуры управления предприятием, внедрение бригадной формы организации труда, НОТ и др.);

3) изменение объема, номенклатуры и ассортимента выпускаемой

продукции;

4) уровень инфляции в плановом периоде;

5) специфические факторы, которые зависят от особенностей производства. Например, для горных предприятий — изменение горно-геологических условий разработки полезных ископаемых; для сахарных заводов — изменение содержания сахара в сахарной свекле.

Все эти факторы в конечном итоге влияют на объем выпуска продукции, производительность труда (выработку), изменение норм и цен на материальные ресурсы.

Для определения величины изменения себестоимости продукции в плановом периоде вследствие влияния вышеупомянутых факторов могут быть использованы следующие формулы:

а) изменение величины себестоимости продукции от изменения производительности труда;

$$\pm \Delta C_{\text{пт}} = \left(1 - \frac{J_{\text{зп}}}{J_{\text{пт}}}\right) J_{\text{зп}} \cdot 100, \%,$$

где $J_{\text{зп}}$ — индекс средней заработной платы; $J_{\text{пт}}$ — индекс производительности труда (выработки); $J_{\text{зп}}$ — доля заработной платы с отчислениями на социальные нужды в себестоимости продукции;

б) изменение величины себестоимости продукции от изменения объема производства;

$$\Delta C_v = \left(1 - \frac{J_{\text{уп}}}{J_v}\right) J_{\text{уп}} \cdot 100, \%,$$

где $J_{\text{уп}}$ — индекс условно-постоянных расходов; J_v — индекс объема производства; $J_{\text{уп}}$ — доля условно-постоянных расходов в себестоимости продукции;

в) изменение величины себестоимости продукции от изменения норм и цен на материальные ресурсы;

$$\Delta C_{\text{нц}} = (1 - J_n \cdot J_c) J_m \cdot 100, \%,$$

где J_n — индекс норм на материальные ресурсы; J_c — индекс цен на материальные ресурсы; J_m — доля материальных ресурсов в себестоимости продукции.

Общая величина изменения себестоимости продукции в плановом периоде составит ($\Delta C_{\text{общ}}$):

$$\pm \Delta C_{\text{общ}} = \pm \Delta C_{\text{пт}} \pm \Delta C_v \pm \Delta C_{\text{нц}}.$$

Тема 7. КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ И СТИМУЛИРОВАНИЕ ЭКОНОМИИ РЕСУРСОВ

1. Характеристика контроля над затратами.
2. Инструменты контроля затрат.
3. Экономия ресурсов и ее стимулирование.

Литературные источники:

основные: [2, стор. 80-84], [5 стор. 172-183], [6 стор. 97-101], [8 стор. 272-297], [9, стор. 72-84, 174-188]

дополнительные: [3, стор. 48-53], [4, стор. 60-63, 123-126], [5, стор. 112-116, 203-235], [6, стор. 159-174].

Практика учета и контроля затрат на предприятиях экономически развитых стран свидетельствует о том, что точному исчислению себестоимости уделяется серьезное внимание, так как это необходимо для успешного управления деятельностью предприятия. Только результативный контроль за затратами обеспечивает комплексное и эффективное управление.

1. Характеристика контроля над затратами предприятия.

Существуют разные сферы и виды контроля. Однако они постоянно меняются, обладают отличительными особенностями на каждом предприятии, отражая специфику его деятельности.

Одной из главных задач любого предприятия является контроль над затратами. Контроль затрат основан на процессе сравнения или сопоставления итогов и целей и позволяет накопить информацию для планирования на перспективу. Поэтому его можно определить как процесс, обеспечивающий эффективное достижение цели организации.

Функции контроля: учет (сбор, обработка) и анализ информации о фактических результатах деятельности, сравнение их с плановыми показателями, выявление отклонений и анализ их причин; разработка мероприятий для достижения поставленных целей. К элементам контроля относят наличие необходимой информационной системы с обратной связью, анализ полученных результатов в сравнении с поставленными задачами, сопоставление результатов с целями предыдущего периода.

Контроль над затратами не должен быть разовым мероприятием. Для того, чтобы система контроля затрат на предприятии была эффективной, необходимо вначале выделить центры ответственности, где формируются затраты. При построении системы контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень их детализации;
- сроки представления отчетности;

распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчетах по затратам, то есть "привязать" систему контроля к центрам ответственности на предприятии.

2. Контроль направлен на выявление, предупреждение отклонений и оперативное их устранение. Основные слагаемые принципа управления по отклонениям:

- предварительное составление нормативных калькуляций на основе технически обоснованных действующих нормативов по основным статьям затрат производства;
- учет действующих нормативов и определение их влияния на уровень себестоимости продукции или выполняемых работ;
- учет фактических затрат на производство с делением их на затраты по нормативам и с отклонениями от нормативов;
- учет отклонений фактических расходов от нормативных по местам их возникновения, причинам и виновникам.

Главное назначение нормативных методов — выполнение трудовыми коллективами плановых заданий при минимальных затратах всех видов ресурсов (трудовых, финансовых, материальных).

Эффективная организация контроля издержек производства обеспечивается применением системы нормативного учета. Основными ее слагаемыми являются:

- предварительное составление нормативных калькуляций на основе технически обоснованных действующих норм расхода по основным статьям издержек производства в натуральном и денежном выражении и использование их в учете;
- учет изменений действующих текущих норм по мере внедрения организационно - технических мероприятий и определение влияния этих изменений на уровень себестоимости продукции;
- учет отклонений фактических расходов от действующих норм по местам их возникновения, объектам учета (видам продукции, работ, услуг или однородных изделий), статьям расходов, причинам и виновникам (инициаторам);
- учет фактических затрат на производство с подразделением затрат по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм.

Такая организация учета позволяет осуществлять текущий контроль за затратами на производство, поскольку фактические затраты в текущем учете сопоставляются с нормативными и выявляются отклонения от норм. Использование этой информации дает возможность принимать в оперативном порядке необходимые решения в управлении себестоимостью продукции.

2 Инструменты контроля затрат.

Система стандарт-кост удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об

имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

Метод учета затрат стандарткостинг – это метод калькулирования и контроля затрат, базирующийся на основе стандартных затрат и доходов. Система

стандарткостинг – это инструмент управления для планирования затрат и контроля за ними. Его главная цель – контроль и регулирование затрат на основе учета отклонений фактических затрат от нормативов.

Данный метод заключается в том, чтобы учитывать то, что должно произойти, а не то, что произошло и отражаются нарушения заранее предусмотренного производственного цикла. Под стандартом понимают норму, которая устанавливается для измерения расхода ресурсов с целью стимулирования и оценки деятельности персонала организации. В основу системы “стандарт-костинг” положены следующие принципы:

- ☐ предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;
- ☐ составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
- ☐ отдельный учет нормативных затрат и отклонений;
- ☐ анализ отклонений;
- ☐ уточнение калькуляций при изменении норм.

Разработкой нормативов для составления нормативной калькуляции, состоит в определении типа разрабатываемых нормативов. В международной практике используются четыре основных типа нормативов:

- базовые;
- идеальные;
- достижимые;
- текущие.

Базовые нормативы, как говорит само название, относятся к долгосрочным и служат индикаторами долгосрочных тенденций состава затрат соответствующей им технологии производства. В силу этого при изменении технологии производства, уровня цен и т.п. данные нормативы не могут служить для контроля за текущими затратами и ситуацией в области издержек производства, так как они не отражают реальной стоимости в конкретный момент времени. На практике базовые нормативы используются достаточно редко.

Идеальные нормативы могут использоваться при наличии таких условий, как:

- 1) отсутствие перерасхода материалов и других запасов;
- 2) отсутствие непроизводительного труда;
- 3) отсутствие аварий, порчи и других причин простоев оборудования;
- 4) отсутствие простоев в производственном процессе.

Все перечисленные условия относятся к категории нереальных (идеальных), а потому идеальные нормативы практически мало используются в

производстве.

Достижимые нормативы, как говорит их название, представляют собой нормативы, отражающие затраты, которые должны быть сформированы при эффективной организации производства, но при использовании факторов, оказывающих влияние на выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг). Эти нормативы достаточно широко распространены на практике, так как в самих нормативах заложены корректировки на допустимый перерасход материалов, на допустимые потери времени на обработку продукции, на допустимый выход из строя оборудования и т.п. Практическое использование подобных нормативов создает базу для измерения отклонений, возникающих в ходе производства. Иными словами, достижимые нормативы представляют собой тот уровень нормативных затрат, который должен быть достигнут.

Достижимые нормативы - это тот уровень нормативов, который в наибольшей степени соответствует практической реализации. Обычно эти нормативы разрабатываются в два этапа:

- на первом этапе устанавливается уровень переменных затрат, т. е. уровень затрат труда производственных рабочих, основных материалов и переменных производственных накладных расходов;
- на втором этапе устанавливается уровень непроизводственных издержек на единицу продукции, например, при составлении сметы определяются показатели затрат на отчетный период: затраты на аренду, на оплату труда управленческого персонала, объем производства и т.д.

Текущие нормативы представляют собой временно действующие нормативы, которые действуют в ситуациях, когда обычные достижимые нормативы не могут быть реализованы в силу отклонений в ходе производственного процесса. Например, в силу неисправности оборудование временно, до устранения неисправности, работает ниже уровня обычной производительности.

В практике работы предприятий процесс разработки нормативов осуществляют управляющие, которые в рамках своих структурных подразделений должны разрабатывать уровень ожидаемой эффективности, определяемый уровнем нормативных издержек.

Нормативные издержки сравниваются с реальными затратами. При этом управляющий анализирует расхождение с точки зрения их причин и ответственных лиц. При положительных расхождениях выявляется экономия, при отрицательных -- перерасход. Другими словами, осуществляется управление методом исключения, т.е. наиболее существенные отклонения в интересах управления анализируются на предмет их минимизации.

Для организации работы по выявлению отклонений в ходе производства методами контроля необходимо рассмотреть укрупненную классификацию отклонений.

Все отклонения могут быть сгруппированы по ряду признаков, в первую очередь по двум важнейшим:

- с точки зрения особенностей их возникновения и формирования

информации о них;

- с точки зрения последствий их влияния на процесс производства, конечный результат хозяйственной деятельности и деятельность конкретных работников.

По особенностям возникновения и формирования информации отклонения подразделяются на следующие группы.

С точки зрения экономических интересов участников производства все отклонения можно разделить следующим образом:

- отклонения, ущемляющие интересы данного структурного подразделения или работника. Вероятность появления информации об этих отклонениях весьма высока, поскольку в этом непосредственно заинтересованы сами работники, условия деятельности которых нарушаются, что не может не сказаться на оценке их труда и конечном результате;

- отклонения, не затрагивающие интересов данного коллектива или работника. Вероятность появления информации о таких отклонениях существенно ниже, чем в первом случае;

- отклонения, в которых данный коллектив или работник заинтересованы. Для выявления таких отклонений необходимо применять специальные приемы контроля.

Процесс информирования об отклонениях первой группы не вызывает проблем, функции первичного контроля надежно реализуются работниками, чьи экономические интересы ущемлены (например, срыв поставок полуфабрикатов, комплектующих изделий, не позволяющий данному работнику или звену выполнить производственное задание).

Процесс информирования об отклонениях третьей группы затруднителен. Требуется специальные меры по недопущению подобных отклонений (например, при изменении производственной программы не были внесены изменения в потребление материальных или энергетических ресурсов, в результате возникли их излишки, «незаслуженная экономия»). Распространены в выявлении подобных отклонений как расчетные методы контроля, так и фактическая корректировка ресурсного обеспечения при изменении производственной программы.

По степени отражения в учете отклонения подразделяются так:

- выявленные при первичном контроле в момент возникновения информации. Такие отклонения наиболее «удобны» в информативном плане, поскольку есть возможность получить необходимую информацию в любом объеме непосредственно при ее возникновении. Эти отклонения в свою очередь подразделяются на отклонения, выявленные способом фактического контроля или способом контроля информации;

- не выявленные первичным контролем. Эти отклонения можно также подразделить на несколько групп, в частности, на неучтенные и согласованные. Неучтенные возникают при последующем контроле информации и документов. Их существенным недостатком является невозможность во многих случаях установить причины, виновников и обстоятельства их возникновения, что не всегда позволяет эффективно ис-

пользовать данные о них в управлении. Согласованные отклонения также относятся к числу фактически неучтенных, хотя формально они выявлены. Однако из-за возможности взаимной договоренности о путях и сроках быстрой их ликвидации между участниками производства последствия устраняются на уровне их возникновения, не фиксируются в учете и, следовательно, данные о них не передаются вышестоящим подразделениям, органам управления.

Размер не выявленных, не учтенных в ходе первичного контроля отклонений характеризует качество контроля и учета, качество первичной информации. Причины возникновения не выявленных, неучтенных отклонений различны: отсутствие необходимых технических средств контроля, неквалифицированность работников, значительная трудоемкость контроля, сознательное искажение данных, отсутствие порядка и правил (процедур) контроля и др. Неучтенные отклонения могут быть выявлены различными способами последующего контроля: инвентаризацией, расчетным путем и т.п.

По структуре отклонения делятся на простые, характеристика которых исчерпывающе ясна, и комплексные, т.е. имеющие сложную цепь причинно-следственных связей и ряд виновников (инициаторов) возникновения.

По методам расчета отклонения подразделяются на абсолютные и относительные:

- полученные до возникновения хозяйственной операции (возмущения). Эти отклонения наиболее «удобны», поскольку можно однозначно определить причины их возникновения и виновников;
- полученные в момент возникновения хозяйственной операции. Информация о таких отклонениях приближена к ситуации возникновения, что позволяет обеспечить ее полноту и достоверность;
- выявленные после совершения хозяйственной операции или завершения процесса производства. Получить информацию о таких отклонениях сложнее.

С точки зрения достоверности данных об отклонениях все отклонения можно разделить на достоверные, предположительные (ориентировочные), недостоверные.

По характеру возникновения отклонения подразделяются на случайные (разовые), периодические, систематические. Соответственно и подходить к ним нужно по-разному. Особого внимания к себе требуют систематические отклонения.

По влиянию на процесс производства отклонения подразделяются на устранимые и неустранимые.

По влиянию на расход ресурсов отклонения делятся на потери или дополнительный эффект в натуральной форме (перерасход или экономия конкретных видов материальных ресурсов, степень загрузки конкретных материальных ресурсов, степень загрузки конкретных видов оборудования, уровень использования рабочей силы и рабочего времени) и по стои-

мости (экономия, перерасход, неизменность затрат).

Кроме того, *отклонения в использовании ресурсов* необходимо разделить на следующие группы:

- отклонения, вызывающие количественные изменения необходимых производственных ресурсов:

- отклонения в обеспечении предметами труда (срыв поставок сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, энергии и т.п. или, наоборот, излишняя нежелательная поставка, приводящая к образованию сверхнормативных запасов; отклонения в обеспечении средствами труда, нехватка или излишек оборудования, его поломка и различные виды простоев и пр.);

- отклонения в обеспечении трудовыми ресурсами (недостаток или избыток рабочей силы для выполнения производственной программы, потери рабочего времени по разным причинам ит.д);

- отклонения, вызывающие качественные изменения используемых производственных ресурсов, необходимость дополнительных трудовых усилий коллектива для их ликвидации:

- отклонения полученных предметов труда по качеству (нарушения типоразмера и др., вызывающие необходимость дополнительных затрат труда);

- отклонения в использовании оборудования (затраты по ремонту, наладке и тому подобные, выходящие за установленные рамки);

- отклонения, связанные с использованием дополнительного рабочего времени в связи с нехваткой трудовых ресурсов.

При осуществлении контроля за этими отклонениями необходимо исходить из того, что та часть, которая не зависит от деятельности данного коллектива или работника (центра ответственности), довольно легко отразить в учете, так как она находится под контролем лиц, непосредственно заинтересованных в их фиксации. Дополнительные усилия по ликвидации таких отклонений, как правило, стимулируются дополнительной оплатой, т.е. поощряются. Для повышения достоверности данных такого контроля необходимо иметь лишь подтверждающую информацию, осуществлять подтверждающий контроль.

Если ликвидация подобных отклонений связана не с поощрением, а с наказанием работников данного подразделения, необходимы меры активного контроля;

- отклонения, вызывающие уменьшение трудовых усилий данного производственного коллектива. Эти отклонения также можно разделить на зависящие и не зависящие от данного центра ответственности. К числу таких отклонений относятся: поставка более качественного материала, приводящая к уменьшению затрат на обработку (например, замена поковок точным литьем); изготовление или приобретение более производительного оборудования; рост квалификации и производительности труда работников, их умелости, рационализаторства и др.

Если эти отклонения не зависят от деятельности данного центра от-

ветственности, то для получения информации о них необходимо использовать данные входного контроля и контроля других подразделений. Если зависят — контроля данного центра ответственности с подтверждением данными других центров ответственности;

- отклонения, не вызывающие серьезных изменений в ходе производства и использования ресурсов в данный момент, в связи с их компенсацией за счет имеющихся плановых резервов и запасов у данного центра ответственности. Эти отклонения фиксируются и контролируются самим подразделением, но необходимо осуществлять, кроме того, подтверждающий контроль.

По влиянию на выпуск продукции отклонения подразделяются на потери или дополнительный эффект в изменении качества продукции (ухудшение, улучшение, неизменность качества) и объема производства и номенклатуры (выполнение, перевыполнение или срыв выполнения (невыполнение) плана по объему продукции и конкретной номенклатуре продукции).

Влияние на эффективность производства продукции отдельных отклонений определяют исходя из конкретных видов и связи с конкретным показателем эффективности.

С точки зрения оценки деятельности работников и коллективов структурных подразделений предприятия отклонения подразделяются на зависящие от деятельности данного работника или коллектива (центра ответственности) и не зависящие от него (зависящие от другого конкретного работника или коллектива).

С точки зрения управления важное значение имеет масштабность, значимость и степень устранимости отклонений. Их можно разделить на критические, значительные и малозначительные (незначительные).

Интерпретация полученных отклонений является основным инструментом регулирования деятельности центров затрат, направленного на оптимизацию процессов операционной деятельности. Особенно важно, чтобы решение о применении нормативного учета затрат и управления по отклонениям было хорошо разработанным, для постоянного обеспечения адекватности системы проводился ее пересмотр, модификация в соответствии с изменениями, происходящими в производственной среде.

К преимуществам данного метода можно отнести: выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутрипроизводственные резервы снижения затрат.

Результаты наблюдений и проверок с помощью анализа получают экономическое обоснование и оценку, определяется ущерб от нереализованных решений.

На третьей стадии процесса управления затратами осуществляется финансовый контроль деятельности центров ответственности. Существует два основных подхода к контролю затрат: а) учитываются и анализируются причины отклонений фактических затрат от запланированных ранее на основании норм расхода ресурсов; б) изу-

чается тенденция (тренд) изменения фактических затрат во времени. Каждая методика контроля имеет свои достоинства и недостатки.

Напомним основные слагаемые принципа управления по отклонениям:

- предварительное составление нормативных калькуляций на основе технически обоснованных действующих нормативов по основным статьям затрат производства;
- учет действующих нормативов и определение их влияния на уровень себестоимости продукции или выполняемых работ;
- учет фактических затрат на производство с делением их на затраты по нормативам и с отклонениями от нормативов;
- учет отклонений фактических расходов от нормативных по местам их возникновения, причинам и виновникам.

Функция контроля (мониторинга) в системе управления затратами обеспечивает обратную связь для сравнения запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля связана с корректирующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или уточнение планов, если они не могут быть выполнены из-за объективно изменившихся производственных условий.

Тесная связь контрольной функции с функцией планирования проявляется в том, что временные периоды осуществления обеих функций должны совпадать. Это означает, что по периодам проведения контроль должен быть трех видов: стратегический, тактический, оперативный.

Стратегический контроль затрат ставит задачу оценки и регулирования стандартов норм и нормативов на длительный период. Тактический контроль затрат нацелен на своевременное выявление отклонений от стандартов и проведение корректирующих мер. Его периодичность совпадает с длиной периода, на который составляют планы тактического развития. Оперативный контроль осуществляется ежедневно и включает контроль затрат, относимых в себестоимость продукции.

Контроль производственных затрат тесно связан с учетом этих затрат. Предметом учета являются фактические затраты

Гибкие бюджеты используются как инструмент помощи и контроля затрат, связанных с ведением деятельности и осуществлением задач организации [Владимирова Л.П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: Учебное пособие. – 3е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2004.-400 с., с. 15]

Бюджетирование является ключевым элементом системы внутрифирменного контроля и корректировки стратегического вектора развития компании. Бюджетный контроль позволяет оперативно отслеживать отклонения от заданных целевых значений и выявлять тенденции развития компании. Итак, система бюджетного управления - это система управления по отклонениям. Именно система управления по отклонениям, а не система по отслеживанию и «ликвидации» отклонений. В практике российских

компаний часто можно встретить ситуацию, когда отклонение на 5-10% от запланированных значений по статьям бюджета служит основанием для «расстрела» руководителя на очередном оперативном заседании. Крупные корпорации встраивают в свои учетные системы функцию блокировки оплаты по счету, если сумма превышает установленный лимит. В результате время прохождения счета и количество согласовательных документов значительно увеличивается, что не может не сказаться на оперативности. Безусловно, бюджетный контроль организуется в компании с целью выявления «несанкционированных» расходов, однако более эффективным инструментом является внедрение в компании контроллинга. Под контроллингом понимается процесс мониторинга результатов деятельности компании в сравнении с запланированными целями или бюджетами. Основное предназначение контроллинга - это предоставление менеджерам информации о том, как идет продвижение к намеченным целям.

Различают два вида контроллинга - стратегический и оперативный, в зависимости от временного периода. Стратегический контроллинг отвечает за показатели, которые характеризуют развитие бизнеса - доля рынка, рост рынка, рыночная стоимость компании. Оперативный финансовый контроллинг отвечает за текущие показатели деятельности - поддержание прибыльности и ликвидности компании, выполнение средне- и краткосрочных бюджетов.

Бюджетный контроль необходим для принятия управленческих решений. Экономически обоснованное отклонение должно служить сигналом для корректировки бюджетных показателей. «Гибкие» бюджеты являются более предпочтительным инструментом бюджетного управления. Фиксированный бюджет составляется до начала планируемого периода и пересмотру не подлежит («бюджет есть закон»). Гибкий бюджет является аналитическим вариантом бюджета. Отличительная особенность гибких бюджетов заключается в том, что это своеобразная система координат, по которой можно оценить фактическое развитие компании и внести коррективы в бюджет с тем, чтобы избежать возможных проблем в будущем и заблаговременно принять соответствующие меры.

3 Экономия ресурсов и ее стимулирование.

Ориентация на результаты. Конечная цель контроля — не сбор информации, не стандарты или выявление проблемы, а решение задач, стоящих перед организацией. Информация о результатах контроля важна только тогда, когда доходит до тех лиц, которые обладают правами и обязанностями осуществить на ее основании соответствующие изменения. Чтобы быть эффективным, контроль должен быть интегрирован с другими функциями управления.

Соответствие делу. Для того чтобы быть эффективным, контроль должен соответствовать контролируемому виду деятельности. Неподходящий механизм контроля может маскировать, а не выявлять важную информацию. Например, общепринято оценивать эффективность торговли

путем планирования и контроля объема продаж в рублях. Но это может маскировать убытки, так как высокий уровень сбыта может достигаться за счет слишком низких цен.

Своевременность контроля заключается во временном интервале между проведением измерений или оценок, который адекватно соответствует контролируемому явлению. Значение наиболее подходящего временного интервала такого рода определяется с учетом временных рамок основного плана, скорости изменений и затрат на проведение измерений и распространение полученных результатов. Это связано с важнейшей целью контроля — устранять отклонения прежде, чем они примут серьезные размеры.

Гибкость контроля, как и гибкость планов, необходима, чтобы приспособляться к происходящим изменениям. Например, если неожиданно возникает новый фактор издержек, вызванный принятием нового закона, то до тех пор, пока он не будет включен в систему контроля, отслеживать издержки невозможно.

Простота контроля. Как правило, наиболее эффективный контроль — это простейший контроль. Простейшие методы контроля требуют меньших усилий и более экономичны. Кроме того, люди их понимают и поддерживают. Контроль должен соответствовать возможностям людей.

Экономичность контроля. Совершенствование контроля, увеличение затрат на его проведение оправдано до тех пор, пока это приводит к увеличению преимуществ и доходов организации, превышающих рост затрат на контроль. Если суммарные затраты на систему контроля превосходят создаваемые ею преимущества, организации необходимо изменить систему контроля или вести менее тщательный контроль. Для реальной оценки соотношения затрат и прибыли, связанных с системой контроля, необходимо рассматривать как текущие, так и долгосрочные результаты ее применения.

Традиционная система контроля основана на целевых показателях по объемам затрат: при достижении заданных значений сотрудника (отдел) поощряют, при отклонении — штрафуют. Это приводит к тому, что вместо производства необходимого количества продукции с оптимальным уровнем затрат и гибкого реагирования на потребности рынка подразделения стремятся любой ценой уложиться в установленные финансовые рамки.

В долгосрочной перспективе основным источником экономического роста становится интенсификация производства, экономия ресурсов, повышение эффективности использования накопленного ресурсного потенциала.

В обобщенном виде основными направлениями работы в области рационального потребления и экономичного использования материальных факторов производства являются:

- использование достижений научно - технического прогресса для доведения технического состояния производства до высшего мирового уровня, применение высокоэффективной техники и безотходных техноло-

гий, повышение качества продукции;

- улучшение организации производства и потребления материальных ресурсов, совершенствование учета и отчетности, применение современных методов планирования и оптимизации ресурсоиспользования, повышение трудовой дисциплины;

- прогрессивная структурная и инвестиционная политика, обеспечивающая преимущественный рост результатов производства по сравнению с материальными затратами;

- использование всех элементов хозяйственного механизма для повышения материальной заинтересованности трудовых коллективов в наиболее рациональном расходовании ресурсов, снижении потерь их при добыче и обработке, транспортировке и хранении.

Экономия материальных ресурсов означает, что на производство единицы продукции фактически расходуется сырьё, материалов, топлива и энергии меньше, чем по установленным нормам.

В заключение отметим, что недостаточно разработать мероприятия по снижению затрат. Зачастую нужно преодолеть сопротивление собственных сотрудников, которые считают, что не стоит дополнительно тратить силы еще и на этот процесс. Поэтому важно разработать положения по премированию сотрудников за снижение затрат. К примеру, на одном из предприятий действует следующая система мотивации персонала. При выполнении разработанных мероприятий и снижении затрат по истечении отчетного периода подразделение получает в свое распоряжение 50% от сэкономленной суммы, при этом часть из полученной в распоряжение суммы идет на развитие (до 60%), а остальная часть используется в качестве материального стимулирования сотрудников. К основным фондообразующим показателям относится соблюдение предусмотренных плановыми заданиями затрат на производство, а также остатков товарно-материальных ценностей. Помимо этого установлены коэффициенты корректировки фонда коллективного стимулирования: за каждый процент снижения затрат по отношению к плановому уровню фонд стимулирования увеличивается.

Тема 8. РАСЧЕТ И АНАЛИЗ ОБЩЕГО УРОВНЯ ЗАТРАТ

1. Теория расчета и анализа затрат предприятия.
2. Расчет синтетических показателей затрат.
3. Особенности учета затрат в отраслях промышленности.

Литературные источники:

основные: [5 стр. 151-158], [6 стр. 80-86], [7 стр. 27-34], [8, стр.232-236, 174-188]

дополнительные: [3, стр.101-135], [4, стр.109-114], [5, стр.102-106], [6, стр. 34-45], [7, стр.196-204].

Анализу принадлежит важнейшая роль в обеспечении оптимального уровня себестоимости, следовательно, максимизации прибыли и повышении конкурентоспособности предприятия.

1. Теория расчета и анализа затрат предприятия.

Предприятие любой формы собственности во время своей деятельности осуществляет определенные, связанные с простым и расширенным воспроизводством. Затраты, возникающие в процессе формирования и использования ресурсов, связаны с достижением определенной цели.

Анализ затрат применяется на всех этапах управления. Предмет анализа - расходы предприятия или его структурных подразделений, которые можно регулировать. Факторы, которые определяют абсолютный и относительный размер расходов, можно объединить в две группы:

- а) внешние факторы - не зависят от деятельности предприятия (уровень цен на сырье, оборудования, правила амортизации);
- б) внутренние факторы – связаны с предпринимательской деятельностью предприятия (выручка, результативность использования ресурсов).

В соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета, затратами отчетного периода называется уменьшение экономической выгоды в следствии выбытия активов, или увеличение обязательств, которое приводит к уменьшению собственного капитала, при условии, что эти затраты могут быть достоверно оценены

Раскроем классификацию затрат предприятия по видам хозяйственной деятельности:

1. Затраты, связанные с обычной деятельностью, - это все виды затрат предприятия при его функционировании в обычных условиях

2. Затраты, связанные с чрезвычайной деятельностью, возникают в чрезвычайных условиях: ликвидация последствий стихийных бедствий, техногенных аварий, катастроф, пожаров или затраты на меры по их предупреждению.

Обычная деятельность охватывает следующие виды затрат:

- Операционные затраты - это затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.
- Финансовые затраты — это затраты, связанные с использованием кредитов, с финансовой арендой и привлечением заемного капитала.
- Затраты от участия в капитале - это затраты, связанные с убытками от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия.

- Прочие затраты - это затраты, возникающие во время обычной деятельности, но не связанные с производством и реализацией продукции. К прочим затратам относятся:

- себестоимость реализованных финансовых инвестиций;
- себестоимость реализованных необоротных активов;
- затраты на ликвидацию необоротных активов;
- затраты от уценки необоротных активов;
- затраты от неоперационных курсовых разниц.

Операционные затраты предприятия состоят из:

- затрат, связанных с производством, которые составляют производственную себестоимость реализованной продукции;
- административных затрат;
- затрат на сбыт;
- прочих операционных затрат.

Затраты, связанные с производственной деятельностью состоят из прямых материальных затрат, прямых затрат на оплату труда, прочих прямых затрат и общепроизводственных затрат.

В состав прямых материальных затрат включается стоимость сырья, основных материалов, образующих основу изготавливаемой продукции, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, вспомогательных и других материалов, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

В состав прямых расходов на оплату труда включаются: заработная плата и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ или предоставлении услуг, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

В состав прочих прямых затрат включаются все прочие производственные расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов (отчисления на социальные мероприятия, плата за аренду земельных и имущественных паев, амортизация).

Под общепроизводственными понимают расходы по обслуживанию производства и управлению работой цехов и других подразделений основного и вспомогательного производства. К ним относятся:

- расходы на управление производством (оплата труда аппарата управления цехами, участками; расходы на социальное и медицинское страхование; расходы на служебные командировки персонала цехов и др.);
- амортизация основных средств общепроизводственного назначения;
- расходы на содержание, эксплуатацию и ремонт, страхование. операционную аренду основных средств, других необоротных активов общепроизводственного назначения;
- расходы на усовершенствование технологии и организации производства,
- расходы на отопление, освещение, водоснабжение, водоотвод и прочие затраты на содержание производственных помещений;
- расходы на обслуживание производственного процесса (оплата труда, отчисления, медицинское страхование работников управления производством, расходы на осуществление технологического контроля за производственными процессами и качеством продукции);

- расходы на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей среды.

Предусматривается отнесение в состав расходов отчетного периода постоянных накладных ОПР, исходя из нормальной производственной мощности. Разница между фактической суммой постоянных ОПР и их суммой, исчисленной с учетом нормальной производственной мощности, подлежит отнесению на себестоимость реализованной продукции.

Административные расходы учитывают общехозяйственные расходы, связанные с управлением и обслуживанием предприятия в целом. К ним относятся:

- общекорпоративные расходы (организационные расходы, расходы на проведение годовых собраний, представительские и другие расходы);

- расходы на служебные командировки и содержание аппарата управления предприятия и прочего общехозяйственного персонала;

- расходы на содержание основных средств, других необоротных материальных активов общехозяйственного назначения (операционная аренда, страхование имущества, амортизация, ремонт, отопление, освещение, водоснабжение, охрана);

- вознаграждения за профессиональные услуги (юридические, аудиторские, по оценке имущества и т.п.);

- расходы на связь (почтовые, телеграфные, телефонные, телекс и др.);

- амортизация нематериальных активов общехозяйственного назначения;

- расходы на урегулирование споров в судебных органах;

- налоги, сборы и другие предусмотренные законодательством обязательные платежи (кроме налогов, сборов и обязательных платежей, включаемых в производственную себестоимость продукции);

- плата за расчетно-кассовое обслуживание и другие услуги банков;

- прочие расходы общехозяйственного назначения.

Расходы на сбыт включают следующие расходы, связанные с реализацией (сбытом) готовой продукции:

- расходы упаковочных материалов для затаривания готовой продукции на складах готовой продукции; расходы на ремонт тары;

- оплата труда и комиссионные вознаграждения продавцам, торговым агентам и работникам подразделений, обеспечивающих сбыт;

- расхода на рекламу и исследование рынка (маркетинг);

- расходы на предпродажную подготовку товаров;

- расходы на командировки работников, занятых сбытом продукции;

- расходы на содержание основных средств, других необоротных материальных активов, связанных со сбытом (операционная аренда, страхование, амортизация, ремонт, отопление, освещение, охрана);

- расходы на транспортировку, перевалку и страхование готовой продукции, транспортно-экспедиционные и другие услуги, связанные с транспортировкой продукции в соответствии с условиями договора;

- расходы на гарантийный ремонт и обслуживание;

- прочие расходы, связанные со сбытом продукции.

К прочим операционным расходам относятся:

- расходы на исследование и разработки;

себестоимость реализованной иностранной валюты (пересчитанной по курсу НБУ на день реализации, включая расходы, связанные с реализацией);

- себестоимость реализованных производственных запасов (по учетной стоимости, включая расходы связанные с их реализацией);
- списанная сумма безнадежной дебиторской задолженности;
- создание резерва сомнительных долгов;
- потери от операционной курсовой разницы;
- потери от обесценивания запасов;
- недостачи и потери от порчи ценностей;
- признанные штрафы, пени, неустойки;
- расходы на выплату материальной помощи, на содержание объектов социально - культурного назначения;
- прочие расходы операционной деятельности.

Экономический анализ, как элемента управления затратами находится в тесной взаимосвязи с его составляющими. Он строится на информации учета, отчетности, планов, прогнозов. Главная цель анализа - выявление возможностей более рационального использования производственных затрат и оптимизация соотношения «затраты - прибыль».

В задачи анализа затрат на производство и реализацию продукции входит: оценить динамики и выполнения плана по важнейшим показателям себестоимости;

определить факторов, повлиявших на динамику показателей и выполнение плана по ним, а также сумм и причин отклонения фактических затрат от плановых;

оперативное воздействие на формирование показателей себестоимости; выполнить анализ с целью управления безубыточностью; управлять затратами по местам возникновения и центрам ответственности;

выявление и мобилизация резервов дальнейшего снижения себестоимости продукции.

Направления анализа:

- анализ затрат на производство;
- анализ себестоимости единицы продукции;
- анализ затрат на 1 грн. товарной продукции;
- анализ прямых и комплексных затрат.

Источники информации для анализа: отчетность предприятия; данные оперативного учета (первичные документы, ведомости, сводки, табеля, техническая документация); аналитические расчеты.

На основании информации можно проводить:

- вертикальный анализ - сравнение каждой позиции по статьям затрат отчетности с предшествующим периодом (месяцем, кварталом, годом), то есть определение отклонения показателей отчетного или планируемого периода от предшествующего;

- горизонтальный анализ - расчет удельного веса каждой статьи затрат в общей их сумме и выделение наиболее значимых статей;

- трендовый анализ - определение возможных значений показателей в будущем, то есть прогнозирование значений различных показателей (объем вы-

ручки, размер затрат и т. д.) при условии сохранения сложившейся динамики.

- сравнительный анализ - основан на сопоставлении наиболее значимых показателей компании с аналогичными показателями конкурентов или со среднотраслевыми показателями.

Анализ затрат по местам возникновения и центрам ответственности проводится на основании элементов затрат, выявленные отклонения при этом иллюстрируют изменение величины затрат независимо от структурных сдвигов.

Группировка затрат по элементам необходима для факторного анализа материалоемкости, энергоемкости, трудоемкости, фондоемкости и оценки влияния на эти показатели организационно-технических мероприятий.

Чаще всего в аналитической работе используют факторный анализ, позволяющий определить отклонения по факторам и причины их возникновения. Факторы, которые оказывают непосредственное влияние на сумму затрат по той или иной статье это **носители затрат**. Общая сумма затрат ($Z_{общ}$) может измениться из-за: объема выпуска продукции в целом по предприятию $VBП_{общ}$; ее структуры $Уд_i$; уровня переменных затрат на единицу продукции B_i ; суммы постоянных расходов на весь выпуск продукции A :

$$Z_{общ} = \sum VBП_{общ} \cdot Уд_i \cdot B_i + A$$

Детальный анализ сложившегося в базисном периоде уровня затрат должен предшествовать планированию и прогнозированию себестоимости продукции. В процессе анализа выявляются резервы снижения себестоимости продукции, которые затем учитываются при разработке текущих и перспективных планов.

2. Расчет синтетических показателей затрат.

Себестоимость отражает величину текущих затрат, имеющих производственный, некапитальный характер, обеспечивающих процесс простого воспроизводства на предприятии. Себестоимость продукции - это синтетический показатель уровня затрат.

Отражая уровень затрат на производство, себестоимость продукции комплексно характеризует степень использования всех ресурсов предприятия, следовательно, и уровень техники, технологии и организации производства.

На предприятиях рассчитывается производственная себестоимость товарной и реализованной продукции.

Расходы, включаемые в себестоимость производимой продукции, образуют производственную себестоимость валовой продукции. Если в производственной себестоимости учесть (прибавить или вычесть) изменение остатков незавершенного производства, то определим производственную себестоимость товарной продукции. После прибавления к ней группы внепроизводственных расходов, связанных с реализацией продукции и отчислением средств в вышестоящие организации, получаем полную себестоимость товарной продукции.

Себестоимость реализованной продукции исчисляют, корректируя себестоимость товарной продукции на изменение остатков нереализованной продукции:

$$C_p = C_t + (C_{с.н} - C_{с.к}),$$

где C_p – себестоимость реализованной продукции; $C_{с.н}$, $C_{с.к}$ – себестоимость остатков товарной продукции на складе соответственно на начало и конец периода.

Анализ себестоимости продукции по статьям калькуляции позволяет выявить реальные причины возникновения перерасходов и выявить резервы снижения себестоимости за счет внутренних резервов предприятия.

Обобщающим показателем, характеризующим себестоимость и уровень рентабельности продукции являются затраты на 1 грн. товарной продукции. Это синтетический, универсальный показатель, который позволяет:

- в динамике анализировать сравнимую и несравнимую, однородную и неоднородную продукцию;
- проводить межпроизводственный анализ;
- проследить прямую связь между себестоимостью и прибылью.

Уровень затрат на 1 грн. товарной продукции определяется отношением общей суммы затрат на производство продукции к стоимости произведенной продукции в действующих ценах:

$$z_{1грн.} = \frac{З}{ТП} = \frac{\sum z_i * N_i}{\sum C_i * N_i}$$

где $З$ – величина затрат или себестоимость изделия каждого вида, грн.; $ТП$ – размер товарной продукции, грн.; z_i – количество изделий каждого вида, шт.; C_i – цена изделия каждого вида, грн.

Предприятия выпускают продукцию с различным уровнем рентабельности и повышение удельного веса продукции с более низкой рентабельностью приводит к повышению затрат на 1 грн. товарной продукции и наоборот.

3 Особенности учета затрат в отраслях промышленности

Построение учета затрат в отраслях промышленности обусловлено технологией и организацией производства.

Первичный учет охватывает операции по перемещению сырья, материалов и полуфабрикатов со складов и кладовых в цеха и участки для производства. Во всех случаях первичный учет является приспособленным к технологии и организации производства с учетом величины партий изделий, длительности их изготовления, применяемого оборудования.

Методы производственного учета и группирования расходов по центрам ответственности в массовых и крупносерийных производствах с одним распределением обработки сырья и основных материалов являются похожими. Порядок их формирования

Порядок их формирования может происходить по простому (попередельному), полуфабрикатному или бесполуфабрикатному способу вычисления себестоимости изделий.

В мелкосерийных и индивидуальных производствах применяют позаказный метод учета расходов и вычисления себестоимости изделий. Расходы на выполнение заказов по изготовлению относительно небольших партий изделий или отдельных экземпляров, при условии их изготовления в цехах промышленных предприятий, учитываются в разрезе каждого такого заказа.

Во время согласования заказов на изготовление небольших партий изделий или отдельных экземпляров осуществляют предыдущие расчеты расходов

технологических материалов, на оплату труда и на применение производственного оборудования.

При таком методе учета расходов нецелесообразно выделять центры ответственности за расходы отдельных видов производственных ресурсов, а в большинстве случаев такое выделение является неуместным. При этом методе изготовления изделий и учета расходов приказом по предприятию назначается лицо, ответственное за выполнение заказа и за расходы на его выполнение.

Тема 9. АНАЛИЗ И УПРАВЛЕНИЕ МАТЕРИАЛЬНЫМИ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1. Материальные ресурсы, их экономическое использование.

2. Анализ материальных затрат.

3. Пути снижения материальных затрат.

Литературные источники:

основные: [1], [2, стр. 84-86, 111-114], [5, стр.95-115, 272-286], [7, стр. 5-15], [9, стр.14-22].

дополнительные: [4, стр.32-46], [5, стр. 24-41], [7, стр.204-209].

Необходимым условием организации любого производства является обеспечение его материальными ресурсами. В процессе их потребления происходит их трансформация в материальные затраты, поэтому экономное использование материальных ресурсов снижает себестоимость продукции.

1. Материальные ресурсы, их экономическое использование.

Условием бесперебойной работы предприятия является его полная обеспеченность материальными ресурсами. Потребность в материальных ресурсах определяется потребностью на выполнение производственной программы.

Материальные ресурсы - часть оборотных фондов, которая однократно участвует в производственном процессе, и являются предметами дальнейшей переработки. Они делятся на основные виды:

1 производственные запасы (сырье, материалы, топливо, энергия, тарные материалы, запчасти);

2 материальные ресурсы в НЗП.

Потребность в материальных ресурсах определяется в трех оценках:

- в натуральных единицах измерения, что необходимо для установления потребности в складских помещениях;
- по стоимости - для выявления потребности в оборотных средствах;
- в днях обеспеченности - в целях планирования и контроля за выполнением графика поставки.

Потребность в материальных ресурсах складывается из потребности в ресурсах на основное производство (производственная программа), потребности на создание и поддержание переходящих запасов на конец пла-

нового периода и потребности на другие виды хозяйственной деятельности, включая и непроизводственную (капитальное строительство). Определяется на основе баланса материально-технического обеспечения предприятия с учетом остатков и внутренних источников обеспечения;

Определение потребности в материальных ресурсах можно осуществить тремя методами: детерминированным - на основе планов производства и нормативов расхода; стохастическим - на основе вероятностного прогноза с учетом потребностей за прошлые периоды; оценочным - на основе опытно-статистической оценки. Выбор метода зависит от особенностей материальных ресурсов, условий их потребления и наличия соответствующих данных для проведения необходимых расчетов.

При расчете потребности в материальных ресурсах необходимо учитывать наличие средств для их покрытия. Источниками покрытия могут быть собственные или заемные средства. Потребность в материальных ресурсах планируется по всей номенклатуре материалов в стоимостном и натуральном выражении. Объемы и сроки поставок материалов на предприятие определяются режимом их производственного потребления, созданием и поддержанием необходимого уровня производственных запасов.

Величина затрат материальных ресурсов в значительной мере определяется характером процесса материалопотребления. На процесс материалопотребления оказывают влияние следующие факторы:

1. Тип производства, а именно: массовое, крупносерийное, среднесерийное, мелкосерийное и единичное.
2. Объем производства.
3. Степень регламентации производственного процесса, прежде всего в части требований к предметам труда - от его исходного состояния и до готовой продукции.
4. Длительность производственного цикла, что определяет величину незавершенного производства.
5. Номенклатура (ассортимент) выпускаемой продукции или выполняемых работ, т.е. степень многономенклатурности программы.
6. Гибкость производства, т. е. способность производства к быстрой переналадке для выпуска новых видов изделий.
7. Вид изделий или работ с точки зрения их сложности, энергоемкости, материалоемкости и наукоемкости.
8. Уровень законченности изготавливаемых изделий.
9. Уровень надежности изготавливаемых изделий, что определяет материалозатраты в процессе их эксплуатации.
10. Характеристика технологических процессов с точки зрения их прогрессивности, экологической чистоты, безотходности.

Перечисленные факторы предопределяют процесс управления материальными ресурсами. Так, например, в массовом или крупносерийном производстве потребляется весьма значительный объем материальных ресурсов, но ограниченной номенклатуры, а в единичном или мелкосерийном производстве объем потребления невелик, но достаточно обширен по

номенклатуре.

Все многообразие процессов материалопотребления можно свести к следующим парным характеристикам, т. е. материалопотребление может быть:

- стабильное и нестабильное;
- детерминированное и стохастическое;
- равномерное и неравномерное;
- ритмичное и неритмичное.

Некоторые из представленных характеристик могут пересекаться, некоторые характеристики несовместимы, возможны промежуточные значения.

Таким образом, процесс материалопотребления включает в себя использование прежде всего таких видов материальных ресурсов, как сырье, основные материалы, вспомогательные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, причем непосредственно в производстве и при формировании запасов.

Рациональное использование сырья и материалов хотя и является, в принципе, производственной задачей, однако правильная производственная система материально - технического снабжения предполагает эффективные нормы расхода сырья и материалов и оказывает на него существенное влияние. При установлении эффективных норм расхода сырья и материалов следует исходить из их оптимальных величин, которые являются достижимыми при данных конкретных условиях производственного процесса выпуска продукции.

Основное содержание анализа материальных ресурсов составляет поиск вариантов экономии материальных ресурсов и их рационального использования.

Основные этапы анализа материальных ресурсов:

- Анализ эффективности использования материальных ресурсов.
- Анализ влияния эффективности использования материальных ресурсов на величину материальных затрат.
- Анализ обеспеченности предприятия материальными ресурсами.

Источниками информации для анализа использования материальных ресурсов являются формы статистической отчетности о наличии и использовании материальных ресурсов и о затратах на производство, оперативные данные отдела материально-технического снабжения, сведения аналитического бухгалтерского учета о поступлении, расходе и остатках материальных ресурсов; а также планы материально-технического снабжения, договоры на поставку сырья и материалов.

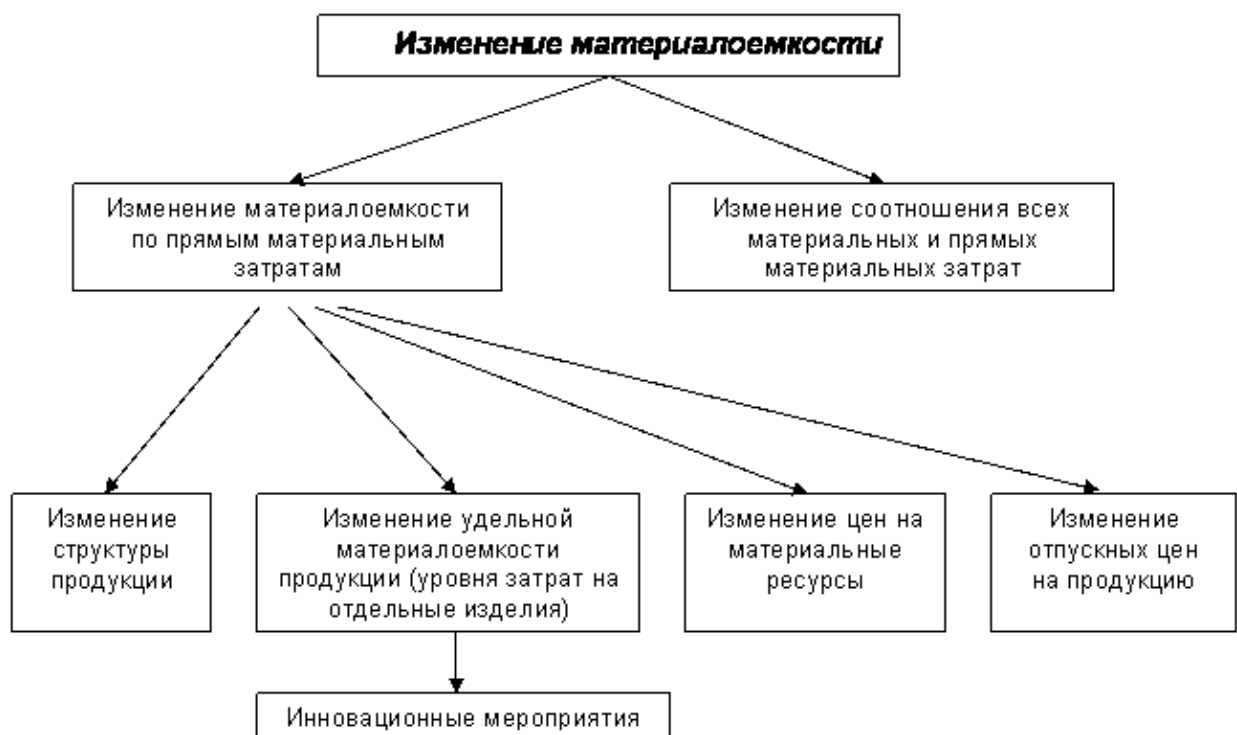
Эффективность использования материальных ресурсов – экономическая категория, которая характеризует полезный результат использования материальных ресурсов. Показатели эффективности - это обобщающие показатели их использования. При количественном расчете эффективности определяется соотношение фактических затрат материальных ресурсов и произведенной продукции. Главной особенностью показателей - стои-

мостное выражение материальные затраты.

Наиболее объективную оценку эффективности использования материальных ресурсов дает показатель материалоемкости.

Материалоемкость определяет сумму материальных затрат: рост материалоемкости увеличивает сумму материальных затрат, снижение материалоемкости - уменьшает. Это отношение суммы материальных затрат к стоимости произведенной продукции, которое показывает материальные затраты, приходящиеся на каждую гривну выпущенной продукции.

Она может быть измерена в стоимостном или натуральном выражении. В первом случае это общая материалоемкость на физическую единицу продукции, во втором – удельная материалоемкость. Уровень материалоемкости отражает фактические затраты материальных ресурсов на единицу продукции в стоимостном или натуральном измерении.



Анализ влияния перечисленных факторов на величину материалоемкости проводится отдельно по каждому из них. Основными причинами изменения удельного расхода материалов являются:

- а) изменение технологии обработки материалов;
- б) изменение качества материалов;
- в) замена отсутствующих материалов другими материалами.

Обратным показателем данному является материалотдача. Это отношение стоимости произведенной продукции к сумме материальных затрат, которое показывает выпуск продукции на 1 грн. потребленных материальных ресурсов.

Показатель, который отражает соблюдение норм расхода материалов это: коэффициент использования материальных ресурсов. Это отношение

суммы фактических материальных затрат к величине плановых материальных затрат с учетом фактического выпуска и ассортимента продукции. Он отражает эффективное использование материалов в процессе производства по сравнению с установленными нормами расхода материалов. Если коэффициент использования больше 1, это означает перерасход материалов; а значение коэффициента меньше 1 свидетельствует об экономии материальных ресурсов.

Применение обобщающих показателей в анализе позволяет получить общее представление об уровне эффективности использования материальных ресурсов и резервах его повышения.

Удовлетворение потребности предприятия в материальных ресурсах может обеспечиваться двумя путями: экстенсивным и интенсивным (рис.1).



Экстенсивный путь предполагает увеличение добычи и производства материальных ресурсов и связан с дополнительными затратами. Кроме того, рост объема производства при существующих технологических системах привел к тому, что темпы истощения природных ресурсов и уровень загрязнения окружающей среды вышли за допустимые пределы. Поэтому рост потребности предприятия в материальных ресурсах должен осуществляться за счет более экономного их использования в процессе производства продукции или интенсивным путем.

Результаты анализа использования материальных ресурсов руково-

дство компании может применять в качестве основы для принятия решений в практике управления производственной деятельностью предприятия.

Эффективность производства в значительной степени зависит от управления материальными ресурсами – планирования, нормирования, обеспеченности и использования, а также организации их хранения. Это обусловлено такими факторами значимости материальных ресурсов в производстве:

затраты на материальные ресурсы – основная часть себестоимости продукции;

производственные запасы состоят из основной суммы собственных оборотных средств, поэтому ускорение их оборачиваемости – большой резерв повышения эффективности;

правильная организация управления материальными ресурсами – условие ритмичности производства;

ужесточение нормирования потребления материальных ресурсов и лимитирование требуют усиления режима экономии.

2 Анализ материальных затрат.

Прямые материальные затраты – это экономически однородные затраты, которые относятся на себестоимость конкретной продукции (часть готовой продукции). Как правило, наибольший удельный вес в себестоимости промышленной продукции занимают затраты на сырье и материалы.

Анализ прямых материальных затрат изучается по группе затрат и по каждой статье отдельно. Далее методика анализа прямых материальных затрат предусматривает проведение факторного анализа. В большинстве случаев все факторы изменения материальных затрат условно можно разбить на две группы:

1) факторы, отражающие количественный расход материалов (факторы норм);

2) факторы, определяющие стоимость их заготовления (факторы цен).

Влияние каждой группы факторов на изменение материальных затрат можно найти с помощью подстановки, т.е. условной величины, которая позволит ответить на вопрос: какова была бы сумма материальных затрат при фактическом удельном расходе материалов и базовой (плановой или фактической в предыдущий период) стоимости их заготовления.

Общая сумма прямых затрат по этой статье зависит от объема производства продукции $V_{ВП}$, ее структуры $Уд_i$ и изменения удельных материальных затрат на отдельные изделия $УМЗ_i$. Последние, в свою очередь, зависят от количества (массы) расходуемых материалов на единицу продукции $УР_i$ и средней цены единицы материалов $Ц_i$.

Взаимосвязь данных факторов с общей суммой прямых материальных затрат можно представить следующим образом:

$$МЗ_{общ} = \sum V_{ВП_{общ}} \cdot Уд_i \cdot УР_i \cdot Ц_i.$$

После обобщающей оценки прямых материальных затрат необходимо проанализировать отклонения по составляющим каждого вида материалов, сырья, топлива, энергии. Из факторов, влияющих на прямые материальные затраты, можно выделить возможное снижение затрат за счет:

- корректировки норм расходов;
- замены материалов, изменения рецептуры сырья;
- изменения цен на сырье и материалы;
- снижения транспортно-заготовительных расходов;
- замены покупных изделий и полуфабрикатов;
- снижения потерь от отходов;
- ликвидации потерь и порчи деталей в производстве, на цеховых складах.

Реализация этих направлений составит резерв снижения материалоёмкости продукции в части прямых материальных затрат.

Расход сырья и материалов на единицу продукции зависит от их качества, замены одного вида материала другим, изменения рецептуры сырья, техники, технологии и организации производства, квалификации работников и других инновационных мероприятий.

3 Пути снижения материальных затрат.

Основой для организации этой экономии является ориентированное на нее технологическое развитие предприятия, которое охватывает четыре комплексные задачи:

1. Экономия сырья, материалов и энергетических ресурсов, заложенная в процессе разработки изделий

- * Экономия сырья и материалов при выпуске уже разработанных изделий при конструировании новых изделий и при дифференциации изделий по ассортименту.

- * Экономия сырья, материалов и энергетических ресурсов в результате оптимизации технологического процесса при производстве изделий.

- * Переориентация ранее оформленных изделий на экономически более выгодные сырье, материалы, узлы и детали, а также энергетически более экономные технологические процессы производства готовой продукции.

- * Относительное уменьшение претензий у клиентов в результате повышения качества изделий, создания новых потребительских изделий и улучшение внешнего оформления систем изделий (с точки зрения конкурентоспособности изделий).

- * Экономия сырья и материалов, энергетических ресурсов и технических средств в процессе осуществления упаковки, транспортировки, погрузки-разгрузки и складирования готовой продукции.

2. Экономия сырья и материалов посредством усовершенствования технологического процесса

- * Разработка и использование технологических процессов, которые гарантируют высокое и стабильное качество изделий.

* Сокращение, обусловленное использованием того или иного технологического процесса, расходов сырья и материалов, энергетических ресурсов на единицу выпускаемой продукции, а также потерь сырья и материалов и энергетических ресурсов.

* Повышение способности приспособляемости разработанных технологических процессов к измененным видам сырья и материалов и материально - существенным специфическим требованиям потребителей готовой продукции.

* Разработка технологических решений для продолжительного или оперативного замещения (взаимозаменяемости) сырьевых и вспомогательных материалов, а также энергетических ресурсов.

* Сокращение потребности в сырье и материалах для настройки и внедрения технологических процессов.

3. Экономия сырья и материалов и энергетических ресурсов посредством осуществления исследований и разработок в областях использования сырья и материалов и энергетических ресурсов

* Исследование и использование конструктивных и технологических свойств сырья и материалов.

* Поиск новых и расширение области использования известных конструктивных и технологических решений, пригодных для использования первичного и вторичного сырья и материалов.

* конструктивных и технологических возможностей взаимозаменяемости материальных ресурсов.

* Исследование и разработка конструктивных и технологических экономических решений, а также решений, которые могут быть использованы для взаимозаменяемости энергоносителей и применяемых источников энергии, среди которых немаловажное значение занимают источники энергии, осуществляемые посредством отвода тепла.

- учет всех отходов производства;
- подготовку и обработку отходов производства (во взаимодействии с производственным выпуском готовой продукции);
- складирование отходов производства;
- использование отходов производства в качестве вторичного сырья.

Поскольку вторичное использование отходов производства предписано законом, то затраты, необходимые для осуществления этого мероприятия, тоже следует уменьшать. То же самое следует делать и с точки зрения предпринимательской этики.

Экономически обоснованное использование материальных ресурсов оказывает решающее влияние на снижение издержек производства, себестоимости продукции, а следовательно повышение прибыльности и рентабельности работы предприятия. Доведение материальных запасов до реально необходимого и достаточного уровня способствует высвобождению оборотных средств, вовлечению дополнительных материальных ресурсов в производство, а тем самым и создает условия для выпуска дополнительного количества продукции.

Тема 10. АНАЛИЗ И УПРАВЛЕНИЕ ТРУДОВЫМИ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1 Исчисление стоимости затраченного труда

2 Анализ затрат на оплату труда

3 Управление трудовыми затратами

Литературные источники:

основные: [1], [2], [3 стр. 44-92, 104-135], [4 стр. 64-121], [5 стр.98-165], [6, стр.68-74], [9, стр.58-64]

дополнительные: [2, стр.71-85], [4, стр.71-85], [6, стр.69-84], [7, стр.128-139]

Трудовые затраты по удельному весу в себестоимости занимают 2-3 место, что требует значительного внимания к ним в процессе управления.

1 Исчисление стоимости затраченного труда

Трудовые затраты предполагают два аспекта: аспект ответственности, связанный с обязательствами по начислению и выплате заработной платы работникам, и аспект исчисления стоимости затраченного труда или, иными словами, расчета трудовых затрат предприятия. Вопросы ответственности в большей степени касаются финансового учета, в то время как второй аспект представляет собой тематику управленческого учета.

Установление справедливого вознаграждения за выполненную работу является не простой задачей. «Заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера»

Заработную плату в принято подразделять на основную и дополнительную. Основная заработная плата выплачивается за отработанное время. В ее состав входят оплата по тарифным ставкам, сдельным расценкам, надбавки за вредные условия труда, доплаты за работу в сверхурочные и ночные часы и т.п.

Дополнительная заработная плата представляет собой заработную плату и выплаты за неотработанное время в соответствии с действующим законодательством каждого государства, например, оплата отпусков и т.п.

В западной практике заработная плата состоит из базовой (основной) и дополнительной, однако их состав несколько отличен от аналогичных отечественных категорий. Дополнительные расходы на оплату труда согласно международной практике помимо выплат за неотработанное время нередко включают доплату за сверхурочные часы, за работу в праздничные дни и т.п. Такие отличия влияют не только на трудовые затраты, но и на накладные расходы, поскольку в качестве базы для их распределения может являться именно основная заработная плата производственных рабочих.

На практике существует целый ряд форм и систем оплаты труда.

При повременной оплате труда заработная плата рассчитывается исходя из отработанного времени вне зависимости от объема выполненных работ. Сама по себе она не имеет отношения к принципу производительности, поскольку предлагает конкретную сумму за определенный период времени.

Ограничениями данной ставки по нижнему уровню является точка неэффективности, а по верхнему уровню – предел, который будет или не будет вознагражден поощрениями. В рамках этих ограничений оплачивается исключительно время, не уделяя должного внимания качеству и количеству произведенной работы. Пока работник находится в пределах этих ограничений, он лишен мотивации к более производительному труду.

При сдельной оплате труда вознаграждение исчисляется исходя из объема выполненных работ (изготовленной продукции) на основании соответствующих расценок. Основной целью данной системы является тесная увязка трудовых затрат с выпуском продукции при гарантии требуемого уровня качества.

Расходы на рабочую силу снижаются до тех пор, пока они не достигнут норматива, а затем они остаются постоянными при любом уровне объема производства, превышающем нормативный.

Поскольку сдельные ставки отражают очевидную причинно-следственную связь между выходом продукции и оплатой труда, то материальное поощрение эффективно лишь в том случае, когда рабочие могут контролировать нормативы выработки. Сдельные ставки, конечно, не будут эффективны, если выход продукции определяется скоростью работы машины.

Для того чтобы вознаграждение соответствовало выполненной работе, документация по учету операций, связанных с трудом, должна обеспечивать точное распределение расходов.

Процесс распределения заключается в определении категорий персонала и проведении надлежащей классификации трудовых затрат по способу отнесения на себестоимость продукции и по участию в производственном процессе.

По способу отнесения на себестоимость затраты на труд бывают прямые и косвенные. Прямые затраты могут быть прямо отнесены на себестоимость (как правило, оплата труда производственных рабочих). Косвенные затраты невозможно или экономически нецелесообразно сразу соотнести с конкретной продукцией. Такие затраты включаются в себестоимость на основе распределения.

Распределение прямых трудовых затрат происходит по направлениям:

1 включение прямых трудовых затрат как элемента общей себестоимости;

2 использование прямых трудовых затрат в качестве базы распределения производственных накладных расходов;

3 участие в контроле издержек.

Во - первых, соотнесение затрат на оплату труда с объектом калькуляции напрямую зависит от типа производства и, следовательно, метода учета затрат и калькуляции себестоимости продукции.

Во- вторых, участие в контроле издержек предполагает следующие основные уровни детализации в распределении прямых трудовых затрат и трудо- часов :

- прямые трудовые затраты собираются в целом по предприятию без указания подразделений, где они возникли;

- прямые трудовые затраты и прямые трудо - часы или машино- часы также собираются в общей сумме без распределения по местам возникновения;

- прямые трудовые затраты и прямые трудо - часы и машино- часы собираются по подразделениям.

Распределение косвенных трудовых затрат зависит от степени детализации. Они могут рассчитываться как в целом для предприятия, так и более детализировано по подразделениям. Если накладные расходы , включающие непрямой труд , сразу рассчитываются для предприятия в целом, то различные виды косвенных трудовых затрат могут учитываться как отдельные статьи расходов . Если накладные расходы сначала собираются по подразделениям , а затем сводятся в общую сумму, то и разноска по отдельным статьям производится непосредственно в подразделениях . При этом учтенные трудо – часы разносятся , прежде всего, по расходным статьям, а затем по подразделениям с последующим их анализом.

Распределение коммерческих и административных затрат на оплату труда.

Распределение трудовых затрат завершается разноской затрат на оплату труда административных и торговых работников по соответствующим счетам, связанным с управлением и реализацией. Данные расходы считаются, как уже ранее отмечалось, периодическими затратами и на производственную себестоимость заказов не относятся, а списываются на себестоимость продаж. При распределении такие расходы должны тщательно анализироваться, поскольку на первый взгляд аналогичные операции могут быть отнесены к различным видам затрат.

2 Анализ затрат на оплату труда

Анализ использования средств на оплату труда на каждом предприятии имеет большое значение. В процессе его следует осуществлять систематический контроль за использованием фонда заработной платы

Расходы на оплату труда работников списочного и не списочного состава, относящегося к основной деятельности включаются в состав затрат

на оплату труда.

Анализ фонда заработной платы призван решить следующие задачи:

- изучение темпов роста заработной платы в сравнении с темпами роста производительности труда: для расширенного воспроизводства темпы роста оплаты труда не должны превышать темпов роста его производительности, т.е. рост уровня оплаты труда должен осуществляться за счет интенсивных факторов;
- осуществление систематического контроля за использованием фонда заработной платы, недопущение, как перерасхода, так и необоснованной экономии фонда оплаты труда;
- определение и внедрение наиболее прогрессивных систем оплаты труда, применяемых на данном предприятии с целью оптимизации величины фонда оплаты труда, уровня материального стимулирования работников и снижения издержек предприятия;
- определение и регулирование наиболее оптимальной структуры численности работников предприятия, обеспечивающей выполнение производственных заданий с наименьшими трудовыми и финансовыми затратами;
- повышение эффективности использования фонда оплаты труда с точки зрения финансово-экономической деятельности предприятия – получение максимальных соотношений прибыль – заработная плата, выручка – заработная плата, объем производства – заработная плата;
- поиск резервов повышения эффективности использования трудовых ресурсов, в частности сокращения простоев, непроизводительных потерь рабочего времени;
- максимальное обеспечение социальной защищенности работников предприятия, позволяющее избежать текучести наиболее квалифицированных кадров и, в конечном счете, ведущее к повышению производительности труда;
- изучение нормативной трудоемкости продукции и изменение, уровня выполнения технических норм выработки, использование фонда рабочего времени.

Цель анализа – поиск резервов экономии на оплату труда, которые, прежде всего, заключаются в ликвидации выплат непроизводственного характера.

Анализ использования фонда заработной платы производится по видам выплат и в разрезе основных категорий персонала.

Фонд оплаты труда состоит из вознаграждения за выполненную работу в соответствии с установленными нормами труда, доплат и надбавок гарантийного и компенсационного характера, поощрительных и компенсационных выплат. То есть ФОТ включает в себя абсолютно любые выплаты сотрудникам во всех возможных видах, включая натуральные формы его компенсации, и состоит из:

- Основная заработная плата работника зависит от результата его

труда и определяется тарифными ставками, расценками, должностными окладами.

- Дополнительная оплата труда – это вознаграждение за труд сверх установленной нормы, за трудовые успехи, изобретательность и за особые условия труда.

- Поощрительные и компенсационные выплаты включают выплаты в форме вознаграждений по итогам работы за год, премии по специальным системам и положениям, компенсационные и иные денежные и материальные выплаты, которые не предусмотрены актами действующего законодательства или которые производятся сверх установленных указанными актами норм.

Фонд оплаты труда делится на переменную и постоянную части. Постоянная часть заработной платы практически неизменна и выплачивается работнику за средние условия труда, например, такие, как отработанное время и выполнение норм труда. Переменная часть заработной платы более подвижна, ее размер зависит от трудовых усилий работника в данный период времени. С позиций стимулирующей функции заработной платы имеет значение соотношение ее постоянной и переменной частей: а) 50 : 50; б) 75 : 25; в) 90 : 10.

1. Соотношение 50: 50 означает, что постоянная и переменная части в зарплате одинаковы. При таком соотношении создаются значительные возможности для стимулирования труда, так как половина заработка работника подвержена изменениям. В условиях оживления экономики это соотношение считается эффективным.

2. Соотношение 75 : 25 означает, что доля переменной части составляет 25% заработка. Это соотношение рекомендуется к применению в тех видах работ, где есть перспектива отдачи через несколько лет. Соотношение не рекомендуется применять в условиях значительной инфляции, так как она нивелирует перспективу стимулирования.

3. Соотношение 90 : 10 означает, что стимулирующая роль переменной части невелика. Однако следует учитывать, что чем выше доля постоянной части в заработной плате, тем более гарантированный характер имеет оплата труда на предприятии. Такое соотношение требует высокого уровня организации производства и труда.

На изменение переменной части оказывает влияние:

- а) изменение объема продукции;
- б) изменение структуры продукции;
- в) изменение прямой оплаты труда за единицу изделия.

На постоянную часть фонда оплаты труда влияют изменение величины отработанного времени, изменение средней оплаты труда и численности руководителей, специалистов и технических служащих.

Модель факторного анализа фонда оплаты труда:

$$\Phi OT = Ч_{cn} * Д * П * ЗП_{час}$$

где $Ч_{сн}$ – среднесписочная численность персонала, чел.;

$Д$ – количество отработанных дней за период, дн.;

$П$ – средняя продолжительность рабочего дня, час.;

$ЗП_{час}$ – среднечасовая заработная плата, грн./час.

Расчет влияния факторов производить способом абсолютных разниц по парантезу:

$$\left. \begin{aligned} \Delta ФОТ_{Ч_{сн}} &= \Delta Ч_{сн} * Д * П * ЗП_{час} \\ \Delta ФОТ_{Д} &= Ч_{сн} * \Delta Д * П * ЗП_{час} \\ \Delta ФОТ_{П} &= Ч_{сн} * Д * \Delta П * ЗП_{час} \\ \Delta ФОТ_{ЗП_{час}} &= Ч_{сн} * Д * П * \Delta ЗП_{час} \end{aligned} \right\}$$

Экономия или перерасход по фонду оплаты труда всего персонала, в том числе и по отдельным категориям, возникают под влиянием изменения численности персонала и его средней заработной платы. Тогда расчет влияния изменения на фонд оплаты труда:

- численности работающих определяют путем умножения отклонения численности работающих на базисную или плановую среднюю заработную плату одного работника;

- средней заработной платы производят путем умножения отклонения численности работающих на базисную или плановую среднюю заработную плату одного работника.

Анализ должен показать основные резервы повышения эффективности использования средств на оплату труда.

3 Управление трудовыми затратами.

Эффективное управление затратами может быть организовано только в тесной взаимосвязи с системой бюджетирования. Для достижения быстрого эффекта можно использовать анализ структуры затрат, сравнительный анализ и анализ носителей затрат (те факторы, которые оказывают непосредственное влияние на сумму затрат по той или иной статье), сделать на их основе вывод о «поведении» затрат и разработать план снижения издержек. Разработка плана мероприятий по снижению или минимизации затрат. Данный план включает следующие положения.

- Наименование мероприятия.
- Направленность мероприятия (какая статья затрат будет оптимизирована).
- Факторы, оказывающие влияние на статью затрат (носители затрат).
- Суть мероприятия (решение по оптимизации затрат).
- Стоимость мероприятия.
- Эффект от проведения мероприятия.
- Лица, ответственные за выполнение мероприятия.
- Сроки реализации.

При разработке плана мероприятий по снижению затрат важно правильно назначить ответственных лиц за выполнение каждого мероприятия.

Для регулярного и эффективного управления затратами мы рекомендуем провести весь комплекс мероприятий. Суть управления сводится к следующим составляющим:

- рациональная организация труда;
- своевременный пересмотр норм и нормативов трудозатрат;
- контроль за соблюдением установленных расценок и количеством фактически отработанного времени;
- повышение производительности труда;
- ликвидация непроизводительных затрат рабочего времени и выплат (наличие значительных сумм таких затрат говорит о недостатках в организации производства и труда, нарушении ритмичности производства).

Особое значение в процессе управления трудовыми затратами имеет стимулирование, при этом главная роль отведена материальной составляющей. Существуют ключевые правила, которые необходимо соблюдать при построении системы материального стимулирования:

- система должна обеспечить каждому работнику возможность участвовать в повышении эффективности работы;
- размер премиальных выплат следует поставить в зависимость от тех факторов, на которые данный работник способен оказать непосредственное влияние; использование продуманных, обоснованных и приемлемых критериев измерения и оценки;
- жесткая взаимосвязь поощрения и результата по объему и во времени;
- применение в меру напряженных нормативов, контроль за ними и наличие механизма их пересмотра;
- соблюдение «порога чувствительности» системы стимулирования.

Для расширенного воспроизводства, получения большей прибыли и роста рентабельности необходимо превышение темпов роста производительности труда над темпами роста заработной платы. Производительность труда – это количество продукции, произведенной в единицу времени. Соотношение между темпами роста производительности труда и средней заработной платы характеризуется коэффициентом опережения.

Тема 11. АНАЛИЗ И УПРАВЛЕНИЕ КОМПЛЕКСНЫМИ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

1 Анализ комплексных статей расходов

2 Управление косвенными производственными затратами

3 Управление затратами периода

Литературные источники:

основные: [1], [2], [3 стр. 44-92, 104-135], [4 стр. 64-121], [5 стр.98-165], [8, стр.55-80, 113-116], [9, стр.58-64]

дополнительные: [2, стр.71-85], [4, стр.71-85], [6, стр.69-84], [7, стр.212-214]

Управление затратами состоит в применении системного подхода в понимании причин их возникновения, принятия мер для улучшения структуры затрат на основе анализа и разработки стратегии управления затратами. Анализ комплексных расходов позволяет выявить дополнительные резервы снижения затрат на производство продукции, повышения эффективности производства.

1 Анализ комплексных статей расходов

К комплексным статьям расходов относят:

- общепроизводственные расходы (имеют комплексный характер; планируются и учитываются по местам их возникновения; распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством);

- административные расходы (не связаны с производственной деятельностью, а связаны с управлением и обслуживанием предприятия в целом);

- расходы на сбыт (не связаны с производственной деятельностью, связаны с реализацией продукции).

В процессе их анализа изучают:

- динамику и направления изменения затрат;
- выполнение сметы по каждому виду комплексных статей затрат;
- определяют отклонения от сметы и причины таких отклонений;
- определяют обоснованность распределения затрат между товарной продукцией, НЗП и отдельными видами продукции;
- выявляют непроизводительные затраты.

Для анализа используют данные аналитического бухгалтерского учета. Динамику затрат анализируют сопоставляя фактические и плановые затраты в абсолютной сумме и на 1 грн. объема производства продукции по каждому виду затрат на протяжении нескольких периодов. Такое сопоставление показывает, как изменилась их доля в стоимости выпущенной продукции в динамике и по сравнению с планом и какая наблюдается тенденция – роста или снижения.

Модель анализа сметы комплексных статей выглядит следующим образом:

$$З = ВП * З_{1грн.}$$

где ВП – объем выпуска продукции, грн.; $З_{1грн.}$ – затраты на 1 грн. сметы затрат, коп.

Влияние указанных факторов на смету затрат выявляется методом сокращенных цепных подстановок. Сумма косвенных расходов, приходящаяся на единицу продукции, не зависит от изменения суммы прямых затрат.

Некоторые виды затрат не зависят от объема производства продукции и являются *условно-постоянными*. Другие полностью или частично зависят от его изменения и являются *условно-переменными*. Степень их зависимости от объема производства продукции устанавливается с помощью коэффициентов, величина которых определяется либо опытным путем, либо с помощью корреляционного анализа по большой совокупности данных об объеме выпуска продукции и сумме этих затрат. Перерасход переменных затрат считается оправданным при условии увеличения объема выпуска продукции;

Анализ общепроизводственных и административных расходов в себестоимости единицы изделия производится с учетом результатов, полученных при анализе их в целом по предприятию. Данные расходы распределяются между отдельными видами изготовленной продукции пропорционально всем прямым затратам, за исключением покупных материалов. Сумма этих расходов, приходящаяся на единицу продукции $УНР$, зависит от изменений:

- общей суммы цеховых и общезаводских расходов $НР_{общ.}$;
- суммы прямых затрат, которые являются базой распределения накладных $БР$;
- объема производства продукции $ВВП_i$.

Данные зависимости можно представить следующим образом:

$$УНР_i = НР_{общ} \frac{БР_i}{БР_{общ}} / ВВП_i, \text{ или}$$

$$УНР_i = НР_{общ} V\partial_i / ВВП_i.$$

Пример. Выявить влияние отдельных факторов на изменение удельных комплексных расходов при производстве продукции А на основании исходных данных.

Показатель	План	Факт
Общая величина ОПР, тыс. грн.	6350	6240
Прямые затраты, являющиеся базой распределения ОПР, тыс.грн., в т.ч.	43000	47000
- на продукцию А	19135	18800
Объем производства продукции, шт.	5600	5200

РЕШЕНИЕ

Показатель	План	Факт	Отклонение
Общая величина ОПР, тыс. грн.	6350,0	6240,0	-110,0
Прямые затраты, являющиеся базой распределения ОПР, тыс. грн., в т.ч.	43000,0	47000,0	4000,0
-на продукцию А	19135,0	18800,0	-335,0
Объем производства продукции, шт.	5600,0	5200,0	-400,0
Доля прямых затрат на продукцию А в общей сумме прямых затрат, %	44,50	40,00	-4,50
Величина ОПР, отнесенная на продукцию А, тыс. грн.	2825,75	2496,00	-329,75
Удельные ОПР на продукцию А, грн./шт.	504,60	480,00	-24,60

Изменение удельных ОПР произошло за счет изменения:

- общей величины ОПР

$(6240-6350)*0,445/5600=-8,74$ грн.

- удельного веса продукции в общей сумме прямых затрат

$6240*(0,4-0,445)/5600=-50,14$ грн.

- объема производства продукции

$6240*0,4/5200-6240*0,4/5600=34,29$ грн.

Балансовая проверка

$-8,74-50,14+34,29=-24,60$ грн.

Расходы на сбыт включают в себя затраты по отгрузке продукции покупателям (погрузочно-разгрузочные работы, доставка), расходы на тару и упаковочные материалы, рекламу, изучение рынков сбыта и т.д.

Расходы по доставке товаров зависят от расстояния перевозки, веса перевезенного груза, транспортных тарифов за перевозку грузов, вида транспортных средств.

Расходы по погрузке и выгрузке могут изменяться в связи с изменением веса отгруженной продукции и расценок за погрузку и выгрузку одной тонны продукции.

Расходы на тару и упаковочные материалы зависят от их количества и стоимости. Количество в свою очередь связано с объемом отгруженной продукции и нормой расхода упаковочных материалов на единицу продукции. Экономия на упаковочных материалах не всегда желательна, так как красивая, эстетичная, привлекательная упаковка – один из факторов повышения спроса на продукцию. Увеличение затрат по этой статье обуславливается увеличением объема продаж. То же можно сказать и о затратах на рекламу, изучение рынков сбыта и другие маркетинговые исследования.

В заключение анализа затрат подсчитываются резервы возможного их сокращения и разрабатываются конкретные рекомендации по их освоению.

2 Управление косвенными производственными затратами

Руководство предприятия, ответственные лица влияют на величину материальных, трудовых затрат, а на износ основных средств, отчисления на социальные мероприятия прямого влияния оказать не могут. Т.к. это устанавливается на государственном уровне и зависит от группы, к которой относится объект основных средств.

Для таких затрат характерно то, что в их структуре преобладают амортизационные отчисления. Амортизация - вид постоянных затрат при расчете прибыли и организационно – хозяйственный инструмент, регулирующий движение имущества (фактор, уменьшающий капитал предприятия).

Существуют следующие методы начисления амортизации: пропорциональный (стоимость основных средств равномерно учитывается в себестоимости продукции; ускоренное уменьшение остаточной стоимости (постоянная норма амортизации учитывается в течении срока эксплуатации, а стоимость основных средств на начало года пересчитывается), метод уменьшения остаточной стоимости; кумулятивный; производственный. Производитель может принять приемлемый для него метод начисления амортизации, так как ее величина влияет на уровень прибыли, но с экономической точки зрения целесообразно применять ускоренную амортизацию.

Эффективность управления затратами, связанными с эксплуатацией машин, оборудования достигается при условии:

- приведение к оптимальному состав парка оборудования;
- обеспечение рационального режима работы (максимальная загрузка);
- увеличение сменности работы, обновление активной части ОПФ;
- применение рациональных транспортных схем внутривозовского перемещения грузов;
- регулярный пересмотр норм и нормативов используемых материальных и трудовых ресурсов на единицу работы оборудования, машин, механизмов.

Методика расчета плановой себестоимости 1 машино – часа:

1. По каждому виду техники определяется предварительно нормативное количество машино – часов;
2. Рассчитываются затраты, которые можно непосредственно отнести на 1 машино – час;
3. По каждому виду техники определяется годовая сумма затрат, которые невозможно учесть на 1 машино – час (техническое обслуживание, ремонтные работы);
4. Определение величины затрат в расчете на 1 машино – час;
5. Сводный расчет затрат по каждому виду техники в постатейном разрезе.

Управление указанными затратами целесообразно делать на основа-

нии предварительной сметы. Эффективность управления зависит от состояния контроля за этой сметой. В составе косвенных производственных расходов могут быть затраты производительного и непроизводительного характера, поэтому управление на основании смет можно применять лишь для производительных затрат.

3 Управление затратами периода.

Затраты периода не являются необходимыми для производства продукции и не учитываются при определении себестоимости единицы продукции. Они используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и непосредственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Такая группировка затрат редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем, она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, т.к. получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношения объемов производства, цен и себестоимости продукции.

Расходы на сбыт и административные расходы относятся к затратам периода и являются условно – постоянными. Большинство производителей не осуществляют управление административными затратами. Управление этими затратами предусматривает:

- 1 разработка сметы (грамотно составленная смета – залог ее успешного исполнения; лучше всего составлять на квартал, с разбивкой по месяцам и постатейно);
- 2 четкая организация бухгалтерского и управленческого учета;
- 3 контроль по отклонениям
- 4 материальное стимулирование работников.

Затраты на сбыт имеют совместные черты с административными: исключаются из состава производственной себестоимости продукции, общей суммой относятся на финансовый результат. Отличительная особенность – находятся в прямой зависимости от объема реализации. Основные моменты аналогичны указанным, но есть отличительные черты: так как эти расходы находятся в прямой зависимости от объема сбыта, то при составлении сметы необходимо учитывать планируемый объем реализации и корректировать смету по отдельным статьям; оптимизация запасов готовой продукции.

Для вычисления оптимального размера заказа ($Q_{\text{опт}}$) (в единицах запаса) можно воспользоваться известной формулой:

$$Q_{\text{опт}} = \sqrt{\frac{2DA}{C}},$$

где D — плановая потребность в данном наименовании запаса за период (месяц, квартал, год); A — затраты на выполнение одного заказа, ко-

торые возникают при размещении нового заказа; C — затраты на хранение единицы запасов за период.

Нужно учитывать, что данная формула составлена с учетом ряда допущений: релевантные затраты на единицу заказа постоянны при любом размере заказа, потребность в запасах определена и постоянна, время поставки известно. На практике же предприятия не всегда могут найти достоверные исходные данные, которые можно было бы использовать для вычислений. Поэтому, несмотря на простоту этого метода, многие предприятия его не используют.

На завершающей стадии особое значение отведено экономическому анализу, который способствует поиску резервов снижения затрат.

Важным шагом в снижении административных и сбытовых затрат является отказ от процессов, не создающих стоимости, а также упрощение (ускорение) процессов, которые создают добавленную стоимость.

Тема 12. РАЗРАБОТКА КОМПЛЕКСА МЕРОПРИЯТИЙ НАПРАВЛЕННЫХ НА ПОВЫШЕНИЕ УРОВНЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ПРОДУКЦИИ

1 Затраты и показатели эффективности производства

2 Направления по повышению эффективности управления затратами

Литературные источники:

основные: [4, стр. 277-280], [5 стр. 154-158], [6 стр. 102-115], [7 стр. 76-80], [9, стр.72-84, 174-188]

дополнительные: [2, стр.136-144], [4, стр.109-114], [5, стр.112-116, 203-235], [7, стр. 336-347].

Повышение эффективности бизнеса за счет снижения затрат - важнейшая задача каждого руководителя компании в современных условиях. Всем известно: для того чтобы получать больше прибыли, нужно или больше зарабатывать, или меньше тратить. При этом соотношение усилий, которые нужно приложить для увеличения объема продаж или сокращения затрат говорят явно в пользу последних.

1 Затраты и показатели эффективности производства

Хозяйственная деятельность характеризуется системой показателей.

Как уже отмечалось, важным показателем, характеризующим работу предприятий, является себестоимость продукции, работ и услуг. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятий, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние субъектов хозяйствования.

Если сумма условно-постоянных и условно-переменных затрат организации равна выручке от продаж, то компания находится в точке безубыточного производства, то есть не имеет ни убытков, ни прибыли от своей деятельности. Однако это состояние крайне неустойчивое и практически

финансово бессмысленное. Взаимозависимость показателей в операционном анализе:

1 Эффект уменьшения постоянных затрат: уменьшение постоянных затрат при прочих равных условиях, вызывает равнозначное (в % соотношении) снижение точки безубыточности и увеличение прибыли

2 Сокращение переменных затрат вызывает увеличение прибыли, уменьшение точки безубыточности, при этом % снижение будет зависеть от структуры постоянных и переменных издержек

3 Эффект уменьшения прибыли на единицу продукции: увеличение прибыли на единицу продукции ведет к уменьшению порога рентабельности (точки безубыточности), следовательно, прибыль может уменьшиться, но возможно и снижение объема продаж. Уменьшение прибыли на единицу продукции может быть компенсировано за счет прибыли от продаж дополнительного объема продукции.

Организация обязательно должна работать с прибылью. Это диктуется следующими причинами:

- невозможно гарантировать безубыточную деятельность компании на ощутимом отрезке времени, так как не всегда удастся неожиданные расходы сразу перекрыть соответствующими доходами;

- если организация обеспечивает безубыточность, с трудом сводя концы с концами, а расходы имеют тенденцию к превышению доходов, то со временем эту фирму ожидает неминуемое банкротство;

- компания должна непременно развиваться, а для этого нужны свободные средства или источники прибыли;

- учредители и акционеры рассчитывают на получение в установленные сроки дивидендов, которые могут выплачиваться только из чистой прибыли;

- если счет прибылей и убытков компании не имеет положительного сальдо, трудно рассчитывать на результативное финансовое взаимодействие с партнерами и контрагентами.

Часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции, называется прибылью.

В рыночных условиях хозяйствования любое предприятие заинтересованно в получении положительного результата от своей деятельности. В соответствии со Стандартом бухучета №3 выделяют следующие виды финансовых результатов:

- финансовый результат от основной деятельности;
- финансовый результат от операционной;
- финансовый результат от обычной деятельности;
- финансовый результат от чрезвычайной деятельности.

Финансовые результаты рассчитывают следующим образом:

1 Финансовый результат от основной деятельности – разница между чистым доходом и себестоимостью реализованной продукции. Валовая прибыль характеризует эффективность основной деятельности.

Основная деятельность – операции, связанные с производством и

реализацией продукции (товаров, работ, услуг), являющиеся главной целью создания предприятия и обеспечивающие основную часть его дохода.

2 Финансовый результат от операционной деятельности, полученный от основной деятельности предприятия, не являющейся инвестиционной, как алгебраическая сумма операционных доходов и валовой прибыли за вычетом непроеизводственных затрат:

- административные расходы - общекорпоративные расходы, расходы на содержание основных средств, нематериальных активов и необоротных активов общехозяйственного назначения, расходы на связь, плата за расчетно-кассовое обслуживание.

- расходы на сбыт - расходы на ремонт тары и упаковочные материалы, комиссионное вознаграждение торговым агентам, транспортно - экспедиционные расходы.

- прочие операционные расходы - расходы на исследования и разработки, сомнительные и безнадежные долги, недостачи, себестоимость реализованной иностранной валюты.

Операционная деятельность – основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности (реализация товаров, готовой продукции, работ и услуг, иностранной валюты, прочих оборотных активов; операционная аренда; курсовая разница; получение пени, штрафов, неустоек, грантов и субсидий; восстановление ранее списанных активов), которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью.

Инвестиционная деятельность – совокупность операций по купле-продаже долгосрочных (необоротных) активов, а также краткосрочных (текущих) финансовых инвестиций, которые не являются эквивалентом денежных средств. Финансовая деятельность – совокупность операций, которые приводят к изменению величины и (или) состава собственного и заемного капитала.

3 Финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения – доход от любой основной деятельности предприятия, определяется как алгебраическая сумма дохода от участия в капитале, прочих финансовых доходов, прочих доходов и прибыли от операционной деятельности за вычетом финансовых затрат, потерь от участия в капитале, прочих затрат.

4 Финансовый результат от обычной деятельности – это финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения за вычетом налога на прибыль от обычной деятельности.

Обычная деятельность – это любая основная деятельность предприятия, а также операции, обеспечивающие или возникающие в результате ее совершения (совокупность операционной, инвестиционной и финансовой деятельности).

5 Финансовый результат от чрезвычайной деятельности – это финансовый результат от чрезвычайной деятельности до налогообложения за вычетом налога на прибыль от этой деятельности.

Чрезвычайное событие (деятельность) – событие или операция, отличающееся от обычной деятельности предприятия, и нельзя ожидать, что

она будет повторяться периодически или в каждом последующем отчетном периоде. К таким событиям относят: стихийное бедствие (землетрясение, наводнение) и экспроприацию собственности предприятия за границей.

6 Чистая прибыль – алгебраическая сумма чрезвычайного дохода и финансового результата от обычной деятельности за вычетом чрезвычайных затрат и налога с чрезвычайной прибыли.

Чистая прибыль остается в полном распоряжении предприятия, а главный принцип распределения закреплен Уставом предприятия.

Абсолютная величина прибыли не может характеризовать эффективность работы предприятия достаточно полно, поэтому проводится анализ рентабельности деятельности предприятия. Рентабельность – это относительный показатель доходности бизнеса (прибыльности). Показатели рентабельности характеризуют эффективность работы предприятия в целом, доходность различных направлений деятельности. Они более полно, чем прибыль окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или потребленными ресурсами.

Показатели рентабельности можно объединить по группам:

а) показатели, характеризующие окупаемость издержек производства и инвестиционных проектов;

б) показатели рентабельности продаж;

в) показатели, определяющие доходность капитала и его частей.

Рентабельность производства – показывает, сколько предприятие имеет прибыли с каждой гривны, затраченной на производство и реализацию продукции.

Рентабельность активов – характеризует эффективность использования всего имущества предприятия.

Рентабельность продукции – характеризует эффективность затрат на ее производство и сбыт. В зарубежной практике рентабельность продукции может быть вычислена как отношение прибыли к объему реализованной продукции.

Рентабельность продаж – показывает удельный вес прибыли в сумме общей выручки, характеризует эффективность производственной и коммерческой деятельности: сколько прибыли имеет предприятие с гривны продаж.

Рентабельность капитала – показывает, сколько прибыли имеет предприятие с инвестированного капитала.

Таким образом, объем реализации продукции на сумму прибыли может оказывать положительное и отрицательное влияние. Себестоимость продукции и рентабельность находятся в обратно пропорциональной зависимости, а изменение среднего уровня реализационных цен и величина прибыли – в прямой.

2 Направления по повышению эффективности управления затратами

Борьба за снижение издержек производства приносит успех лишь в том случае, если она основывается на тщательной аналитической работе. Постоянный анализ фактической себестоимости продукции, выявление неиспользованных резервов экономии - важнейшее средство снижения себестоимости продукции. Решение может находиться в следующих направлениях:

- Прямое снижение издержек производства за счет поиска внутренних ресурсов (например, сокращение управленческих расходов и штатов, снижение материальных затрат, повышение производительности труда и т.п.).

- Относительное снижение издержек производства (главным образом в части условно-постоянных затрат) за счет увеличения объемов производства продукции. При этом на единицу готовой продукции будут затрачиваться существенно меньшие средства.

- Установление в организации жесткой финансовой дисциплины, когда решение о расходах имеет право принимать одно лицо или несколько ответственных лиц, четко оговоренных приказом руководителя компании.



Рис. Схема реализации плана по снижению затрат.

Управление затратами требует совершенствования: снижение затрат должно рассматриваться как стратегический путь развития предприятия, который должен обеспечить повышение конкурентоспособности и прибыльности. Эффективность управления повышается тогда, когда объем производства и прибыль увеличиваются более высокими темпами, чем затраты.

Элементы затрат, за счет экономии которых могут быть снижены издержки производства представляют собой резервы снижения себестоимости. Немаловажно то, что резервы для сокращения затрат есть всегда, в отличие от резервов для увеличения объема реализации. В соответствии с классификацией резервов по важнейшим факторам повышения интенсификации и эффективности производства предприятия планируют пути поиска и мобилизации резервов, т.е. составляют планы организационно-технических мероприятий по выявлению и использованию резервов.

Рассмотрим основные источники и факторы снижения себестоимости на предприятии.

К основным источникам снижения себестоимости относятся:

- а) снижение расхода сырья, материалов, топлива, энергии;
- б) сокращение расхода заработной платы;
- в) уменьшение административных расходов и расходов на сбыт.

Основными факторами снижения себестоимости являются: повышение технического уровня производства, улучшение организации труда, изменение объема и структуры выпускаемой продукции. Факторы снижения себестоимости на предприятии подразделяются на две группы: внутрипроизводственные и внепроизводственные.

К внутрипроизводственным факторам снижения себестоимости относятся технико-экономические факторы, на которые предприятие может оказывать воздействие в процессе управления. Это главным образом следующие группы факторов:

- повышение технического уровня производства;
- совершенствование организации производства и труда;
- изменение объема производства.

К внепроизводственным факторам снижения себестоимости относятся факторы, на которые предприятие не может оказать непосредственное влияние. Это следующие группы факторов:

- рыночные цены на сырье, материалы и оборудование;
- налоговая политика государства;
- курсы валют;
- природно-климатические факторы и т. п.

В результате этого достигаются снижение материальных затрат (материалоемкости) и рост производительности труда.

Например, в машиностроении к основным путям снижения материальных затрат можно отнести:

- 1) уменьшение норм расхода металла. Сокращение этого показателя будет способствовать прямой экономии металла;
- 2) рациональное использование отходов, не допущение безвозвратных потерь металла, повторное применение стружки и отходов в производстве уменьшает статью расходов «материальные затраты»;
- 3) применение оптимальных режимов термообработки, сочетание первичной и вторичной термообработок с наименьшими затратами без изменения эксплуатационных свойств продукции.

Для снижения уровня общепроизводственных затрат в разрезе «Затраты на обслуживание производственного процесса», а именно отопление можно порекомендовать энергосберегающие технологии - электрические инфракрасные обогреватели,

В настоящее время особое внимание уделяется конструкторско – технологическим решением по повышению качества и снижению себестоимости выпускаемой продукции, которые являются результатом работы мульти дисциплинарных групп. Мультидисциплинарные группы организо-

ваны для анализа и обобщения данных, относящихся к различным областям деятельности с целью решения конкретной задачи.

Основное направление таких групп – совершенствование конструкций и технологии производства, которые не обходятся без экономического обоснования.

В итоге, управление затратами становится жизненно необходимой составляющей успешного функционирования большинства компаний и бизнесов.



Рис. 2. Балансировка затрат и определение потребности в их снижении