

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение
высшего образования
«Санкт-Петербургский политехнический университет Петра
Великого»
Инженерно-экономический институт
Кафедра финансов инновационных и производственных систем

УДК 336.6
Инв. № 37-06/66

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой, д.э.н., профессор
_____ Д.Г. Родионов
« ____ » _____ 2016 г.

ВЫПУСКНАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА

на тему:

**Управление затратами промышленного предприятия
(на примере ООО «Акватория»)**

Направление: 38.04.01 - Экономика

Выполнил студент гр. 43706/1 _____ Е.В. Михайлова
(подпись)

Научный руководитель,
к.э.н., доцент _____ Н.О. Рухляда
(подпись)

Нормоконтроль,
доцент _____ Ю.Ю. Купоров
(подпись)

Санкт-Петербург
2016

MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE
RUSSIAN FEDERATION

Federal State Autonomous Institution
Higher Education
«Saint-Petersburg Polytechnic University Peter the Great»
Industrial Management Institute, Economy and Trade
Department of «Finance innovation and production systems»

UDC 336.6
Inv. No 37-06/66

APPROVED
Head of chair PhD, Professor
_____ D.G. Rodionov
« ____ » _____ 2016

BACHELOR FINAL WORK

on the subject of:

**Management of expenses of the industrial enterprise (on the example of
Llc. «Akvatiriya»)**

Direction: 38.04.01 – Economy

Completed student 43706 /1 _____ E.V. Mikhailova
(signature)

Research advisor: _____ N.O. Rukhliada
associate professor (signature)

Normative control: _____ Y.Y. Kuporov
associate professor (signature)

St. Petersburg
2016

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«Санкт-Петербургский политехнический университет Петра
Великого»

Институт промышленного менеджмента, экономики и торговли
Кафедра финансов инновационных и производственных систем

УДК 336.6

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой, д.э.н., профессор
_____ Д.Г. Родионов
« 25 » марта 2016 г.

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы бакалавра
студенту группы 43706/1 Михайловой Екатерине Владимировне

1. Тема выпускной квалификационной работы:
«Управление затратами промышленного предприятия (на примере
ООО «Акватория»)»
2. Срок сдачи студентом законченной выпускной квалификационной
работы
«15» июня 2016 г.
3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе:
законодательные и правовые акты, методические указания, материалы
преддипломной практики, материалы из интернета.
4. Содержание расчётно-пояснительной записки (перечень
подлежащих разработке вопросов):
Характеристика и анализ основных показателей деятельности
предприятия ООО «Акватория».

Теоретические основы управления затратами.
Обоснование мероприятий по управлению затратами на предприятии
ООО «Акватория».

5. Перечень графического материала (с точным указанием
обязательных иллюстраций):

1. Рис. Структура затрат предприятия;
2. Таблица. Классификация затрат на производство
3. Таблица. Расчет влияния факторов на сумму прямых затрат на
предприятии.

6. Консультант по выпускной квалификационной работе
Купоров Ю. Ю.

7. Дата выдачи задания «23» марта 2016 г.

Руководитель,
к.э.н., доцент

подпись

(Рухляда Н.О.)
расшифровка

Задание принял к исполнению «23» марта 2016 г.
Студент

подпись

(Михайлова Е.В.)
расшифровка

РЕФЕРАТ

стр.- 69, рис.- 4, табл.- 20, литерат. источников – 21.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ЗАТРАТЫ, СТРУКТУРА ЗАТРАТ,
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ, ПРИБЫЛЬ,
РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ, ТОЧКА БЕЗУБЫТОЧНОСТИ.

Целью данной работы является анализ затрат для принятия управленческих решений и выявление резервов снижения затрат промышленного предприятия с целью получения большей прибыли.

Для достижения цели проведён анализ финансовой деятельности предприятия, рассмотрены теоретические аспекты управленческого учёта, изучена основная терминология. Также была проведена классификация затрат и характеристика методов их учёта, изучена система калькулирования себестоимости.

ABSTRACT

p.- 69, fig.-4 ,tab.- 20, ref .– 21.

MANAGEMENT ACCOUNTING, EXPENSES, STRUCTURE OF EXPENSES, PRIME COST CALCULATION, PROFIT, PROFITABILITY, PROFITABILITY POINT.

The purpose of this work is the analysis of expenses for adoption of administrative decisions and identification of reserves of decrease in expenses of the industrial enterprise for the purpose of receiving bigger profit.

For achievement of the purpose the analysis of financial activity of the enterprise is carried out, theoretical aspects of management accounting are considered, the main terminology is studied. Also, classification of expenses and the characteristic of methods of their account was carried out, the system of calculation of prime cost is studied.

Содержание

Введение.....	8
1. Характеристика и анализ основных показателей деятельности предприятия ООО «Акватория».....	10
1.1. Общие сведения о предприятии.....	10
1.2. Характеристика процесса производства бытовых водяных фильтров.....	12
1.3. Анализ основных финансовых показателей деятельности	13
1.4. Структура затрат на производство бытового фильтра для воды.....	14
2. Теоретические основы управления затратами.....	18
2.1. Классификация затрат на производство.....	18
2.2. Понятие и состав издержек производства.....	25
2.3. Характеристика методов учета затрат.....	28
3. Обоснование мероприятий по управлению затратами на предприятии ООО «Акватория».....	40
3.1 Анализ себестоимости продукции и выявление факторов потенциального снижения себестоимости.....	40
3.2. Организационные особенности учета затрат по методу «директ-костинг» на предприятии.....	55
3.3 Анализ функциональной связи между затратами, объемом производства и прибылью по системе «директ-костинг», определение порога рентабельности и запаса финансовой прочности предприятия.....	59
Заключение.....	66
Список литературы.....	68

Введение

Деятельность каждого предприятия связана с определенным набором затрат. Изучение управления затратами для каждого предприятия представляет собой актуальную задачу для каждого предприятия, так как затраты представляют собой показатель эффективности потребления используемых ресурсов.

Основной целью деятельности любой коммерческого предприятия является получение наибольшей прибыли. В свою очередь прибыльность от реализуемой деятельности напрямую зависит от размера затрат, степени их изменения, а также величины спроса на предоставляемую продукцию. Как известно, спрос определяется ценой товара или услуги. В связи с этим и возникает вопрос в решении проблемы снижения издержек производства, затрат на производство и реализацию продукции. То есть все большую актуальность приобретает проблема правильной и эффективной организации управления затратами. Изучение затрат предприятий в современных условиях имеет практическое назначение, поскольку результат работы предприятия, а также его возможность конкурировать на рынке не могут не зависят от уровня расходов и степени их рационального распределения.

Актуальность выбора данной темы для выпускной работы бакалавра заключается в том, что в настоящее время никакое крупное промышленное предприятие не может организовать работу рационально, если не управляет своими затратами.

Учет затрат содержит информацию о структуре и составе затрат. Правильная организация учета затрат предоставляет возможность выявить решение для их снижения. Учет позволяет своевременно планировать, отражать и контролировать затраты в ходе выполнения рабочего плана, расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Целью данной работы является анализ затрат для принятия управленческих решений и выявление резервов снижения затрат промышленного предприятия с целью получения большей прибыли.

Для достижения поставленной цели необходимо:

- ознакомиться с общими сведениями о предприятии;
- проанализировать показатели финансовой деятельности предприятия;
- изучить характеристику процесса производства бытовых фильтров для воды;

- рассмотреть структуру затрат на производство фильтров;
- изучить классификацию затрат;
- определить состав издержек обращения;
- исследовать характеристику методов учета затрат;
- провести анализ себестоимости продукции;
- выполнить анализ связи между затратами, объемом производства и прибылью.

Объектом исследования в данной работе является современное промышленное предприятие ООО «Акватория». В дипломном проекте осуществляется анализ затрат за 2015 год. Источником информации при написании бакалаврской работы стали данные бухгалтерской отчетности за 2015 год, данные первичных учетных документов и регистров учета, а также учебно-методическая литература по анализу.

1. Характеристика и анализ основных показателей деятельности предприятия ООО «Акватория»

1.1. Общие сведения о предприятии

ООО «Акватория» представляет собой промышленное предприятие, занимающееся производством бытовых фильтров для воды. Головной офис находится в Санкт-Петербурге по адресу: 191036, Санкт-Петербург, ул. Гончарная д.10 и осуществляет свою деятельность под торговой маркой Гейзер. На сегодняшний день успешно работают 10 представительств в Москве, Ростове-на-Дону, Краснодаре, Красноярске, Новосибирске, Уфе, Саратове, Риге, Праге, Белграде. Численность сотрудников в компании - порядка одной тысячи человек.

Ежегодно компания инвестирует и проводит тысячи научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, а специалисты изобретают эффективные и экономически выгодные решения для своих клиентов. Компания Гейзер производит бытовые фильтры для воды, которые продаются по всей России и более чем в 20 странах мира. Каждый день фильтры Гейзер очищают более 100 миллионов литров воды. Более 22 миллионов человек по всему миру используют фильтры Гейзер.

Продукцию ТМ Гейзер при желании возможно приобрести у дилеров и в крупных сетевых магазинах, таких как Ашан, Лента, Окей, Карусель, Перекресток, Пятерочка, Leroy Merlen, Домовой, Касторама, ОВІ, Максидом, Метрика, и многих других. В 2014 году продукция компании Гейзер признана самой рекомендуемой – по данным исследовательской компании ComCon.

Данное производство относится к массовому типу, для которого характерны поточный технологический процесса и высокоуровневая специализация. Особенностью процесса производства является то, что каждое рабочее место адаптировано на определенную операцию, они расположены по движению технологического процесса. Это способствует снижению количества транспортировок продукции при передаче от одной операции к другой. Также для производства бытовых фильтров характерны наличие специального механизированного оборудования, автоматизация производственного процесса и непрерывный процесс производства.

За счет такой организации производственного процесса обеспечивается эффективное использование ресурсов предприятия.

В структуре предприятия имеются цехи, которые представляют подразделения по производству продукции. Структура организации предприятия схематично может быть представлена в следующем виде на рисунке 1. 1. 1.

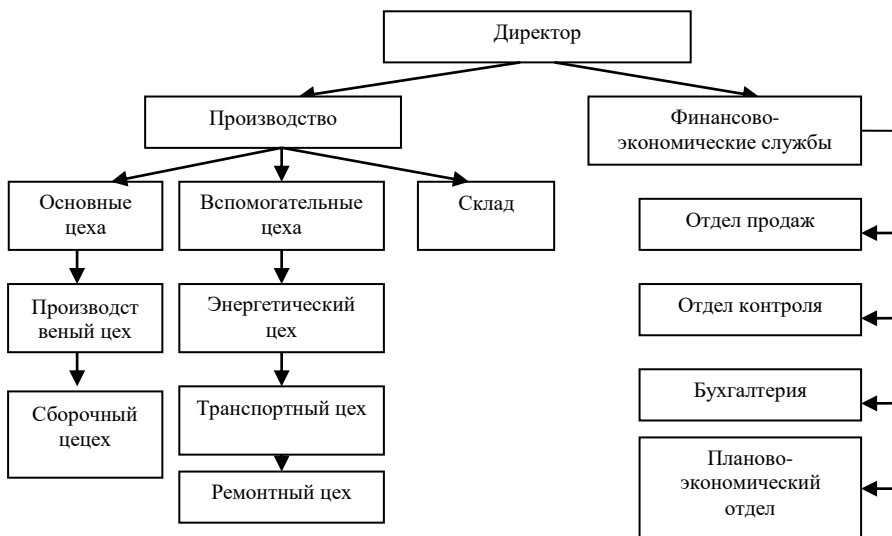


Рисунок 1. 1. 1. Структура организации предприятия

На предприятии ООО «Акватория» применяется *попроцессный метод сбора затрат*. Данный метод характерен для предприятия в том случае, если:

- производственных процесс непрерывен (химическая, нефтехимическая, металлургическая, пищевая промышленность);
- изделия, изготавливаемые на предприятии практически одинаковы;
- для процесса производства требуются не высококвалифицированные работники
- процесс производства представляет собой строго определенную последовательность операций;
- набор сырья и материалов не изменен;
- при поточном производстве, в котором сам процесс производства подразделяется на более мелкие этапы.

В процессе производства, где используется система попроцессной калькуляции затрат, продукция переходит от одного этапа производства к другому, пока изделие не будет готово полностью. Каждый этап представляет собой какую-либо часть общего производственного процесса. По завершению каждого этапа изделие переходит к следующему этапу, где оно подвергается последующей обработке технологического процесса. После окончания производства готовая продукция отправляется на склад.

Накопления затрат происходит параллельно с процессом производства. Так для каждого этапа производства определяются свои прямые и накладные расходы. Прямые затраты рассчитываются так же, как и при позаказной калькуляции с учетом материальных и трудовых затрат на каждом процессе.

В процессе производства вместе с тем, как происходит переход продукции от одного этапа к другому, происходит и перемещение стоимости. Конечные затраты определенного этапа производства становятся начальными для последующего. Таким образом и происходит накопление стоимости, что в результате дает возможность определить совокупную себестоимость товара. Такая организация позволяет получить достаточно точную и объективную оценку количества изделий.

1.2. Характеристика процесса производства бытовых водяных фильтров

ООО «Акватория» занимается разработкой и производством бытовых фильтров для очистки воды с 1995 года.

За это время оно прошли путь от небольшой фирмы до предприятия с собственной производственной базой, химической лабораторией и офисом. Предприятие родилось и развивается в Санкт-Петербурге.

На сегодняшний день производятся фильтры производятся в двух видов:

1. Насыпной (сорбенты располагаются непосредственно в корпусе фильтры).
2. Картриджный (сорбенты располагаются в сменном фильтрующем модуле-картридже).

Сорбционные материалы, традиционно используемые для бытовых фильтрах – это цеолит, который относится к природным минералом, и обладает большой ионно-обменной емкостью, а также

активированный уголь, обработанный серебром в несмываемой форме.

Вода, пропущенная через фильтры «Гейзер», исследовалась методом био-индикации с использованием клеточных культур человека и животных. Исследования показали, что фильтры «Гейзер» очищают воду от хлора на 98%, солей жесткости на 92%, тяжелых металлов на 92%, а также от бактерий и вирусов на все 100%.

Отличительной особенностью угольно-цеолитовых фильтров является сравнительно большой ресурс работы без снижения качества очистки воды.

Технологическая цепочка производства бытовых фильтров марки «Гейзер»:

1. На производственном участке подготовки сорбента на специальной установке производится просеивание цеолита, отделение от цеолита глины и выделение цеолита непосредственно такого размера, который идет для сборки фильтров.
2. Второй стадией технологического процесса подготовки сорбентов является отмывка сорбентов во вращающемся барабане с помощью воды, которая в свою очередь очищена специальным фильтром.
3. Промытый сорбент поступает на следующий участок производственной цепочки. Технологическим завершением процесса подготовки сорбентов является сушка, которая производится в специальной печи, разработанной по заказу эксклюзивно для ООО «Акватория». Технологический процесс сушки разработан самой технологической службой предприятия специально для производства фильтров марки «Гейзер».
4. Последний завершающий этап сборки фильтров заключается в загрузке сорбентов в картридж и его последующей запайке.

1.3. Анализ основных финансовых показателей деятельности

Для анализа финансовых показателей деятельности предприятия можно использовать следующую таблицу, данные и которой были взяты из отчета о финансовых результатах ООО «Акватория» за 2014-2015 гг.

Таблица 1.3.1. Показатели финансовой деятельности предприятия

Показатели	2014 год	2015 год
Выручка , тыс. руб.	6000000	7500000
Себестоимость, тыс. руб.	3689000	4185400
Управленческие расходы, тыс. руб.	270568	299438
Прибыль, тыс. руб.	2040432	3015162

По данным из таблица 1.3.1. можно сделать выводы о том, что финансовые показатели деятельности предприятия, такие как себестоимость продукции и постоянные затраты растут пропорционально выручке. Выручка с последнего года увеличилась на 150000 тыс.руб.

1.4. Структура затрат на производство бытового фильтра для воды

На предприятии ООО «Акватория» применена система учета полных затрат. Она имеет вид системы учета затрат и калькулирования себестоимости одной единицы продукции, при которой сумма всех прямых затрат на производство и всех косвенных затрат образует полную себестоимость продукции.

В Российской Федерации применение указанной системы учета расходов достаточно распространено. Она активно применяется в ценообразовании, так как позволяет образовать полную себестоимость разных видов продукции, рассчитать рентабельность отдельных видов товаров.

При данном методе учета затрат, статьи затрат делятся следующим образом:

1. Сырье и материалы (отражают затраты на производство и реализацию продукции);
2. Основная заработная плата производственных рабочих (отражает заработная плата сотрудников, работающих повременно, над производством и реализацией продукции, включая надбавки к заработной плате и доплаты);
3. Дополнительная заработная плата работающих на производстве (отражает заработную плату за непроработанное время в соответствии с законами и резервы на оплату отпусков);
4. Энергия на технологические цели
5. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (отражают амортизация, ремонт, эксплуатационные расходы)
6. Общепроизводственные расходы (отражают затраты на аппарат управления цеха, опыты, исследования, на охрану труда и прочие непроизводственные расходы)
7. Общехозяйственные расходы (отражают затраты, связанные с управлением предприятием и организацией производства)
8. Коммерческие расходы (отражают расходы на тару, упаковку, погрузку, оплату специализированных транспортных контор, а также прочие расходы)

Группировка затрат по статьям калькуляции на предприятии за 2015 г. приведена в таблице 1.4.1.

Расчеты таблицы 1.4.1 свидетельствуют о том, что при производстве товара на предприятии по факту выявлено превышение себестоимости продукции, что в абсолютном значении составляет 97 руб. или в относительном на 4,25 % по сравнению с планом. Основной перерасход приходится на материальные затраты, что составляет 93 руб., это привело к увеличению себестоимости на 4,24 % ($93/2278 * 100$), а также на общепроизводственные расходы, что составляет 1 руб., и увеличивает себестоимость на 0,02% ($1/2278 * 100$).

Экономия себестоимости с единицы продукции составляет 12 руб., что в относительном значении составляет 0,54%, в том числе за счет экономии затрат по таким статьям, как:

1. Дополнительная заработная плата рабочих производства: 2 руб. или 0,09%;
2. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования: 8 руб. или 0,36%;
3. Общехозяйственные расходы: 2 руб. или 0,09%;

Таблица 1.4.1. Группировка затрат на единицу продукции по статьям калькуляции

Статьи затрат	Затраты на единицу продукции, руб.			Структура затрат			Влияние каждой статьи затрат на общее снижение
	План	Факт	Δ	План	Факт	Δ	
1	2	3	4	5	6	7	8
Сырье и материалы	1298	1390	93	59,3	61,0	1,7	4,24
Энергия на технологические цели	385	389	4	17,6	17,1	-0,5	0,17
Основная з/п производственных рабочих	131	135	3	6,0	5,9	-0,1	0,16
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	5	3	-2	0,2	0,1	-0,1	-0,09
Отчисления на социальное страхование	30	30	0	1,4	1,3	0,0	0,01
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	252	244	-8	11,5	10,7	-0,8	-0,36
Общепроизводственные расходы	26	27	1	1,2	1,2	0,0	0,02
Общехозяйственные расходы	44	42	-2	2,0	1,8	-0,2	-0,09
Коммерческие расходы	16	19	2	0,8	0,8	0,1	0,10
Полная себестоимость	2187	2278	91	100	100	-	4,17

Максимальная экономия достигнута благодаря статьям затрат «расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» и «дополнительная заработная плата рабочих производства». Данное снижение затрат характеризует работу на анализируемом предприятии, как вполне рациональную, хотя общем перерасход затрат на сырье по плану ведет к повышению фактической

себестоимости. Детальный анализ отклонения фактических затрат от плановых представлен в главе №3 данной работы.

Также данные из таблицы информируют об изменении структуры себестоимости фильтра. Максимальный удельный вес в структуре себестоимости представляет статья «сырье и материалы» - Структура затрат предприятия, включенных в себестоимость продукции изображена на рисунке 1.3.1.



Рисунок 1.3.1 Структура затрат предприятия

Приведенная на рисунке фактическая структура расходов наглядно показывает, что производство фильтров является материалоемким, следовательно, анализ прямых материальных затрат является основным направлением анализе расходов и позволяет выполнить поиск максимальных резервов в снижении себестоимости путем сокращения материальных издержек.

2. Теоретические основы управления затратами

2.1. Классификация затрат на производство

Результат деятельности предприятия определяется сопоставлением факторов, влияющих на его формирование. Деятельность любого предприятия связана с определёнными затратами. Затраты отражают, сколько и каких ресурсов было использовано предприятием, то есть затраты представляют собой стоимостную оценку товаров и услуг, израсходованных в процессе производства и сбыта продукции. Общая величина затрат, связанных с производством и реализацией продукцией (работ, услуг), называется себестоимостью. В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции различают следующие ее виды:

- цеховая – включает прямые затраты и общепроизводственные расходы. Она характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- производственная – состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов. Она характеризует затраты предприятия, связанные с выпуском продукции;
- полная себестоимость – включает производственную себестоимость и сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.
- индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия на выпуск продукции;
- плановая себестоимость включает максимально допустимые затраты на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период;
- фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

В процессе осуществления любой деятельности необходимо осуществлять множество различных функций, выполнение которых требует определенного количества различных видов затрат.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению

участников. Однако необходимо отметить, что расходами не признается следующее выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с осуществлением основной деятельности. Расходы, не относящиеся к расходам по обычным видам деятельности, являются прочими. К прочим расходам относятся:

- расходы, связанные с предоставлением в аренду основных средств;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;
- расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями и т.д..

Затраты на производство и реализацию продукции планируются и учитываются по экономическим элементам и статьям расходов.

Группировка по экономическим элементам. Экономический элемент – однородный вид затрат на производство, которые невозможно разложить на составные части. ПБУ 10/99 определяет единую для всех предприятий номенклатуру экономических элементов затрат. Затраты по экономическим элементам показывают, что было затрачено на производство и реализацию продукции. Данная группировка предназначена для выявления всех затрат на производство по экономическому содержанию. Группировка затрат по их экономическим элементам выглядит следующим образом:

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

Группировка затрат по экономическим элементам показывает затраты предприятия без разделения их на отдельные виды работ и другие хозяйственные нужды. По экономическим элементам нельзя, как правило, определить себестоимость единицы продукции. Поэтому наряду с группировкой затрат по экономическим элементам затраты группируются по статьям расходов (статьям калькуляции).

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет увидеть затраты по их месту и назначению, а также позволяет узнать сколько стоит предприятию производство единицы продукции. Планирование и учет себестоимости по статьям расходов необходимы для того, чтобы определить, под влиянием каких факторов сформировался данный уровень себестоимости, по каким направлениям нужно проводить мероприятия, которые в дальнейшем приведут к снижению уровня себестоимости. Как правило, применяется следующая номенклатура основных калькуляционных статей:

1. сырье и материалы за вычетом отходов;
2. покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты;
3. основная заработная плата производственных рабочих;
4. дополнительная заработная плата производственных рабочих;

5. отчисления на социальные нужды;
6. расходы на подготовку и освоение производства;
7. общепроизводственные расходы:
 - расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
 - общецеховые расходы;
8. общехозяйственные расходы:
 - расходы на управление предприятием;
 - общехозяйственные расходы;
 - сборы и отчисления;
 - общехозяйственные непроизводственные расходы;
9. прочие специальные расходы;
10. прочие производственные расходы;
11. потери от брака;
12. коммерческие расходы:
 - реклама;
 - транспортировка.

Первые одиннадцать статей расходов образуют производственную себестоимость. Полная себестоимость складывается из производственной себестоимости и коммерческих расходов.

Международные стандарты предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат (см. таблица 2.1.1 и 2.1.2).

Входящие затраты – приобретаемые и имеющиеся в наличии ресурсы, которые должны принести экономические выгоды в будущем.

Истекшие затраты – это израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем.

Прямые затраты - это затраты, которые непосредственно связаны с производством отдельных видов продукции (к таким расходам относятся затраты на сырье, основные материалы и т.п.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость.

Косвенные затраты не могут быть отнесены к выпуску определенного изделия, так как они связаны с работой цеха или предприятия в целом. Они распределяются между различными изделиями пропорционально тому или другому условному измерителю, например, заработной плате основных производственных рабочих.

Таблица 2.1.1 Классификация затрат в зависимости от целевой установки

Задачи	Классификация затрат
1	2
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и не планируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

Таблица 2.1.2 Классификация затрат по различным основаниям

Признаки классификации	Вид затрат
1	2
По отношению к технологическому процессу	Основные Накладные
По способу отнесения на себестоимость	Прямые Косвенные
По отношению к изменению объема производства	Переменные Постоянные
По составу	Одноэлементные Комплексные
По целесообразности	Производительные Непроизводительные

Окончание таблицы 2.1.2.	
1	2
По периодичности возникновения	Единовременные Текущие
По роли в процессе производства	Производственные Коммерческие
По календарным периодам	Текущие Будущих периодов Прошлых периодов
По отношению к готовой продукции	Затраты на НЗП Затраты на запасы Затраты на готовую продукцию
По экономическому содержанию	По экономическим элементам По статьям калькуляции

Основные - непосредственно связанные с осуществлением производственного процесса.

Накладные - связанные с обеспечением и управлением производством.

В себестоимость выпущенной продукции включаются только производственные затраты. С этой целью затраты группируются на *затраты включаемые в себестоимость и затраты периода*. В себестоимость включаются затраты, связанные с производством и реализацией, эти затраты связаны с физическими единицами, они могут быть отнесены на готовую продукцию на складе или отгруженную продукцию и участвовать в исчислении прибыли позже их фактического осуществления. Затраты периода не связаны с движением готовой продукции, они не учитываются при оценке запасов. Данные расходы рассматриваются как затраты периода, в котором они возникли и сразу списываются на счета реализации и уменьшают прибыль.

По степени однородности затраты подразделяются на *элементные и комплексные*. Комплексные затраты - это многоэлементные статьи. Сюда относятся общепроизводственные и общехозяйственные, коммерческие и другие расходы. Такое деление необходимо прежде всего при планировании себестоимости новых видов продукции, когда выявляются все затраты по их видам.

По временам отнесения затрат расхода подразделяются на текущие и единовременные.

Текущими расходами являются те, которые производятся и включаются в себестоимость продукции отчетного периода.

Единовременными называются расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени. Они подразделяются в свою очередь на расходы будущих периодов и предстоящие расходы. К расходам будущих периодов относятся расходы, производимые в отчетном периоде, но включаемые в себестоимость продукции постепенно частями в последующие периоды. Предстоящими называют расходы, которые включаются в затраты текущего периода, но будут производиться в будущих периодах. Делается это с целью равномерного включения их в себестоимость продукции. К такому расходу относятся резервы на оплату работникам очередных отпусков, на проведение ремонтов оборудования и д.р.

По степени зависимости от изменения объема производства затраты подразделяются на постоянные (условно-постоянные) и переменные.

Переменные затраты изменяются пропорционально росту объема производства (сырье, основные материалы, расход топлива, энергии на технологические цели и т. д.).

Условно-постоянные (постоянные) затраты при изменении объема производства существенно не изменяются (расходы на освещение, отопление, амортизации зданий и сооружений и т.п.)

Процесс принятия решений предполагает сравнение между собой альтернативных вариантов с целью выбора наилучшего. *Принимаемые* в расчет затраты зависят от принимаемых решений. *Не принимаемые* – не зависят, они остаются неизменными при всех альтернативных вариантах.

Безвозвратные затраты – произведенные ранее затраты, которые не могут быть изменены никаким принимаемым решением.

Вмененные – это затраты, которые теряются или приносятся в жертву при выборе одного альтернативного варианта в условиях ограниченных ресурсов.

Предельные затраты – это затраты, возникающие при выпуске дополнительной единицы продукции.

Приростные затраты – появляются при продаже дополнительной партии готовой продукции.

Планируемые – затраты, осуществляемые в соответствии со сметой, планом.

Не планируемые – возникающие в процессе хозяйственной деятельности, не учтенные в планах, сметах и калькуляциях.

Наиболее распространенные классификации затрат приведены на рисунке 2.1.1

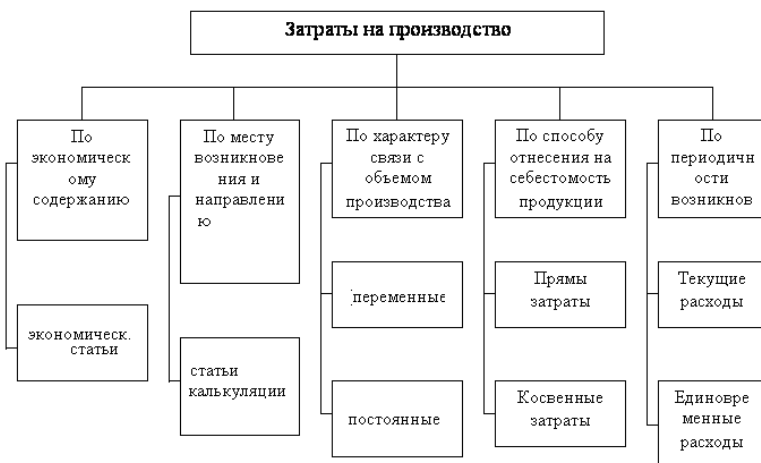


Рисунок 2.1.1 Классификация затрат на производство

Таким образом, затраты предприятия можно классифицировать по различным признакам, но основными группировками является группировка по характеру связи с объемом производства и по способу отнесения на себестоимость.

2.2. Понятие и состав издержек производства

Осуществление любого вида деятельности невозможно без затрат, которые необходимы на приобретение факторов производства. Затраты на приобретение производственных факторов называются издержками производства. При этом затраты – это расходование ресурсов в их физическом, натуральном виде, а издержки – стоимостная оценка производственных затрат.

Выделяют общественные издержки и издержки производства. Издержки производства представляют собой затраты конкретного хозяйствующего субъекта. Общественные издержки - это затраты всего живого и овеществленного труда отраженные в стоимости готовой продукции. Выделяют так же издержки обращения производства. Издержки непосредственно связаны с производством товара, издержки обращения связаны с реализацией произведенной продукции.

К определению издержек предприятия существует бухгалтерский и экономический подход. При бухгалтерском подходе издержки производства представляют собой фактические расход факторов производства для изготовления продукции. Издержки предприятия в бухгалтерской отчетности выступают в виде себестоимости продукции. Экономическое понимание издержек основывается на проблеме ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования. Задача экономиста состоит в выборе оптимального варианта использования ограниченных ресурсов. Экономически издержки любого ресурса, выбранного для применения в производственном процессе равны его ценности при наиболее оптимальном варианте использования. Экономические издержки бывают явные и неявные.

Явные издержки - это затраты в денежной форме, которые фирма осуществляет в пользу поставщиков факторов производства. Неявные издержки - это альтернативные издержки использования ресурсов, принадлежащих самому производителю, которые недополучены в обмен на явные денежные платежи.

В бухгалтерском учете неявные издержки не отражаются. Наибольшее практическое значение имеет деление издержек на постоянные и переменные.

Постоянные издержки - это издержки, величина которых не меняется в зависимости от объема производства (зароботная плата, арендные платежи и т.д.).

Переменные издержки - это издержки, величина которых изменяется в зависимости от изменения объема производства.

Сумма постоянных и переменных издержек образует общие издержки. В длительном периоде материальные издержки могут изменяться. Маржинальные издержки - представляют собой прирост издержек производства при увеличении объема выпускаемой продукции на одну дополнительную единицу продукции.

Средние издержки - это средние по всему объему выпускаемой продукции затраты на единицу изделия. Средние

издержки подразделяются на средние постоянные, средние переменные и средние общие.

Зависимость величин затрат от измерений уровня деловой активности характеризует поведение затрат. Переменные затраты изменяются прямо пропорционально объему производства, поэтому для предприятия важно знать производственную мощность.

Производственная мощность – верхний предел объема производства предприятия при данном объеме производственных ресурсов. Различают три вида производственной мощности:

-теоретическая – максимальный выпуск продукции, который может достичь подразделение или предприятие в целом, если все машины и оборудование будут функционировать в оптимальном режиме без простоев. Она показывает максимально возможный уровень производства;

-практическая – наивысший уровень производства, который достигается предприятием при сохранении приемлемой степени эффективности с учетом неизбежных потерь производственного времени;

-нормальная мощность – среднегодовой уровень производственной мощности необходимый для удовлетворения потребностей ожидаемого объема продаж. Данная величина уточняется сезонными колебаниями деловой активности.

При исследовании поведения затрат исходят из нормальной производственной мощности.

Переменные затраты изменяются в общей сумме прямо пропорционально изменениям объема. Однако большая часть затрат не находится в линейной зависимости. При больших закупках поставщик предоставляет скидки. В этом случае стоимость закупок не находится в прямо пропорциональной зависимости от количества приобретенных ресурсов. Нелинейные затраты трудно планировать, но их необходимо учитывать при принятии управленческих решений. Метод линейной аппроксимации позволяет превратить переменные затраты с нелинейной зависимостью в линейную. Для этого метода используется понятие релевантный уровень (актуальный диапазон) – объем производства, с которым предприятие предполагает работать. Обычно это нормальная производственная мощность. В пределах релевантного уровня многие нелинейные затраты могут быть представлены линейной зависимостью.

Постоянные затраты остаются неизменными внутри релевантного уровня. Однако, изменение производственной

мощности и других производственных факторов приводит к изменению постоянных затрат.

Затраты являются постоянными для определенного релевантного уровня только внутри ограниченного промежутка времени. Для целей планирования и управления используют годовой отрезок времени. Считается, что внутри этого периода постоянные затраты остаются неизменными. Многие затраты являются полупеременными. Для целей управленческого учета – для оценки эффективности деятельности предприятия необходимо описать поведение издержек, т.е. разделить их на постоянные и переменные. При этом используется метод разделения затрат «высокий - низкий», который позволяет идентифицировать линейную зависимость между уровнем деятельности и затратами, при анализе наибольшего и наименьшего объема за период и связанных с ними затрат. Изменения в затратах между этими двумя уровнями делят на изменения в объеме и таким образом определяют переменную компоненту полупеременных затрат.

2. 3. Характеристика методов учета затрат

Под методом учета затрат на производство понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесение издержек на единицу продукции. Действующие системы учета затрат классифицируют (см. Таблица 2.3.1):

Таблица 2.3.1. Классификация систем учета затрат

Признак классификации	Виды систем
1. Объект группировки	Позаказная Попроцессная
2. Степень нормирования	Система фактических затрат Система нормативных затрат
3. Полнота охвата затрат	Система полных затрат Система частичных затрат

Использование системы учета затрат определено целями управления и объектами учета затрат.

Метод учета переменных затрат (неполная себестоимость) эффективен для принятия решений. При расчете себестоимости единицы продукции учитывают только переменную часть

производственных расходов, а постоянная рассматривается как затраты периода, следовательно, постоянные затраты не относятся к НЗП, остаткам готовой продукции на складе и себестоимости реализованной продукции, а полностью списываются на уменьшение операционной прибыли.

При учете полных затрат себестоимость реализованной продукции будет больше. В этом случае все производственные затраты как переменные, так и постоянные включаются в производственную себестоимость, они участвуют в расчете себестоимости единицы продукции, которая в результате будет больше. Все производственные затраты (материальные, трудовые, накладные) распределяются между остатками НЗП, готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции.

Таблица 2.3.2. Сравнение методов учета полных и переменных затрат

Метод учета переменных затрат	Метод учета полных затрат
При расчете себестоимости единицы продукции учитывают только переменную часть производственных расходов	Все производственные затраты как переменные, так и постоянные включаются в производственную себестоимость
Постоянная часть расходов рассматривается как затраты периода, следовательно, постоянные затраты не относятся к НЗП, остаткам готовой продукции на складе и себестоимости реализованной продукции,	Все производственные затраты (материальные, трудовые, накладные) распределяются между остатками НЗП, готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции.
Постоянная часть расходов полностью списываются на уменьшение операционной прибыли.	Себестоимость реализованной продукции будет больше, чем при методе переменных затрат

Применение конкретных приемов и способов, составляющих тот или иной метод учета затрат, определяется учетной политикой каждой организации, формирование которой непосредственно зависит от особенностей хозяйственной деятельности.

Учет затрат на производство в традиционной учетной практике представляет собой часть общей системы бухгалтерского учета. При этом бухгалтерский и производственный учет взаимосвязаны между собой, поскольку имеют единые процедуры документального оформления хозяйственных операций и их стоимостной оценки. В этом случае учет приобретает управленческую ориентацию.

Преобразуя данные производственного учета в управленческую информационную базу, дополняя оперативными сведениями и внутренней отчетностью материально-ответственных лиц, происходит формирование единой интегрированной информационной системы, позволяющей обеспечить эффективное управление затратами и результатами.

Для рациональной организации учета затрат является важным определение объектов учета затрат, способов учета затрат, объектов калькулирования, калькуляционных единиц и приемов калькулирования себестоимости продукции.

Объекты учета затрат на производство - это реально возникающие затраты производства, сгруппированные по различным признакам, необходимым для получения информации в целях контроля и управления.

Объектом калькулирования себестоимости является продукт производства в разной степени готовности.

Распределение издержек преследует цель адекватного описания себестоимости готовой продукции и реализованной продукции. Выбор наиболее оптимального варианта распределения издержек должен осуществляться с учетом ограничений, накладываемых производственными процессами, требованиями законодательства, информационной системой и другими факторами.

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный, котловой и система нормативного учета.

Простой способ учета затрат применяется прежде всего в простых (однопередельных) производствах, отличительными особенностями которых является отсутствие незавершенного производства и полуфабрикатов, небольшая однородная номенклатура продукции, получаемой в результате краткого единовременного технологического процесса. При этом способе затраты относятся прямо на себестоимость отдельных видов продукции (услуг).

Позаказный способ

Основные задачи учета затрат:

- выявление всех фактических затрат по каждому заказу за отчетный период;
- определение объема выполненных работ и объемов незавершенного производства по каждому заказу на конец отчетного периода;
- контроль за выполнением заказов и выявление экономии и перерасхода по отдельным статьям прямых и накладных расходов;

Область применения позаказного метода учета затрат:

- отрасли, в которых основные производственные и общепроизводственные затраты можно отнести на конкретный вид продукции или ее группу;
- индивидуальные и мелкосерийные производства (типографии, кораблестроение, строительство, мебельные фабрики, машиностроение, выполнение ремонтных работ, аудиторские и консультационные услуги).

Отличительные особенности позаказного метода:

- обобщение данных о всех понесенных затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии готовой продукции;
- обобщение затрат по каждой завершенной партии, а не за промежутки времени;
- ведение только одного счета «Основное производство».

Производственные накладные расходы участвуют в формировании производственной себестоимости. Непроизводственные (административно-хозяйственные) накладные расходы участвуют в формировании полной себестоимости или в качестве условно-постоянные могут списываться на реализацию отчетного периода.

Методы распределения накладных расходов:

- заработная плата производственных рабочих;
- прямые затраты;
- количество машино-часов работы оборудования;
- количество человеко-часов;
- натуральное выражение материальных затрат.

В состав незавершенного производства входят: находящиеся в стадии обработки заделы (детали, узлы, агрегаты) и изделия, которые еще полностью не укомплектованы или не прошли всех технологических стадий обработки и технической приемки.

Основные задачи учета незавершенного производства:

- наблюдение за достоверностью данных оперативного количественного учета об остатках деталей, узлов, агрегатов и незаконченных изделий в натуральном выражении;
- контроль за комплектностью имеющихся заделов и обеспеченностью сборки деталями (узлами);
- выявление неучтенного брака по аннулированным или приостановленным заказам;
- обеспечение правильного распределения затрат между готовой продукцией и остатками незавершенного производства;
- обоснованная оценка в текущем учете и бухгалтерском балансе.

Основным условием обеспечения сохранности остатков незавершенного производства является своевременное и качественное проведение их инвентаризации.

Попередельный способ учета затрат используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них - в готовый продукт. При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их - по видам производимой продукции (там, где это возможно). Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам (цехам), а затем распределяются внутри каждого передела по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в аналогичном порядке между переделами и видами продукции (изделий).

Как правило, оперативный учет осуществляется только в количественном выражении. Соответствие данных бухгалтерского и оперативного учета обычно определяется только на основе инвентаризации всех материальных ценностей, находящихся в производстве, то есть инвентаризации незавершенного производства.

На предприятии ООО «Акватория» применяется *попроцессный способ*. Область применения попроцессного метода:

- отрасли, в которых производственных процесс организован на непрерывной основе (химическая, нефтехимическая, металлургическая, пищевая промышленность);
- осуществляется выпуск практически идентичных изделий;
- производственные процессы не требуют высокой квалификации работников и имеют строго определенную последовательность операций;

- используется неизменный набор сырья и полуфабрикатов, материалов;
- ограничена приспособляемость к изменениям производственных процессов;
- отрасли с поточным производством, где производственный процесс может быть разделен на более мелкие или повторяющиеся операции.

Отличительные особенности попроцессного метода:

- не требуется подробной детализации затрат по каждой единице продукции многие затраты, которые считаются косвенными при позаказной калькуляции (расходы на контроль процесса производства, амортизация), могут рассматриваться как прямые;
- производственная себестоимость определенного заказа не рассчитывается. Себестоимость заказа принимается в качестве средней себестоимости всех изделий, произведенных в течение этого периода.

В процессе производства, где используется система попроцессной калькуляции затрат, изделия переходят от одного процесса (подразделения) к другому, пока изделие не будет готово полностью. Каждое подразделение осуществляет какую-либо часть общего процесса производства и доставляет изделие после этой операции в следующее подразделение, где оно обрабатывается на следующей операции. После завершения производства в последнем подразделении, изделие отправляется на склад готовой продукции.

Процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Устанавливаются контрольные счета для каждого процесса (подразделения) и для каждого процесса определяются прямые и накладные расходы. Прямые затраты определяются аналогично позаказной калькуляции с учетом материальных и трудовых затрат на каждом процессе.

В процессе производства по мере перехода продукции от одного процесса к другому, происходит перемещение стоимости (затрат). Выходные затраты для одного процесса становятся входными для другого. Происходит накопление стоимости, и в результате на последнем этапе формируется совокупная себестоимость. Накопление как прямых, так и косвенных затрат организуется на отдельных счетах процессов (подразделений). Такая организация позволяет получить достаточно точные оценки количества изделий, изготовленных за определенный период, а также оценок незавершенного производства на разных стадиях

готовности по каждому стоимостному компоненту (труд, материалы, накладные расходы). Сравнение позаказного и попроцессного метода представим в таблице 2.3.3.

Таблица 2.3.3. Сравнение позаказного и попроцессного метода

Позаказный метод	Попроецессный метод
1.Производство определенных заказов	1.Производство запаса ГП
2.Требования заказчиков	2.Производство однородных изделий
3.Разнообразие состава материалов	3.Состав материалов известен
4.В основном низкий уровень запасов	4.Уровень заказов зависит от оптимального размера заказа
5.Квалифицированный труд с разносторонними способностями	5.Менее квалифицированный труд с выполнением однотипных заданий
6.Затраты распределены на индивидуальные заказы	6.Затраты распределены на подразделения
7.Время отнесения всей совокупности затрат зависит от продолжительности выполнения заказа	7.Затраты могут собираться за установленные периоды времени

В отдельных организациях в целях уменьшения трудоемкости учетных работ может применяться обезличенный (котловой) способ учета затрат. При этом способе характерно ведение учета в целом по организации, цеху или экономически обоснованным установленным группам продукции.

В связи с усилением роли управленческого учета в принятии стратегических и тактических решений и необходимостью формировать экономически обоснованную себестоимость возникают вопросы выбора и построения на предприятии оптимальной системы учета затрат, изменяется отношение к методологии построения учета, к вопросам планирования показателей деятельности.

Рассмотрим наиболее распространенные системы учета затрат, включаемых в себестоимость для целей управленческого учета.

Система учета полных затрат представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно

которой все прямые производственные затраты и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции.

Указанная система основывается на классификации затрат по способу отнесения на себестоимость (прямые и косвенные).

Прямые расходы относятся на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом. Общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения.

В российской практике применение данной системы учета затрат очень распространено. Данная система позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе, рассчитать рентабельность отдельных видов продукции и применяется в ценообразовании.

Основные преимущества данной системы:

- возможность рассчитать себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции;
- применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности;
- возможность рассчитать полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства;
- широкая сфера применения;
- возможность применения для расчета цены за единицу продукции.

К основным недостаткам можно отнести следующие:

- субъективность выбора коэффициента распределения;
- неоднозначность отнесения затрат к одной группе;
- невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями.

Наиболее эффективно применение системы на предприятиях малых и средних размеров, а также предприятиях, производящих один или несколько видов продуктов. На более крупных предприятиях, а также на предприятиях со значительной номенклатурой выпускаемой продукции эффективнее применять систему учета полных затрат в комбинации с другими системами учета.

Система учета переменных затрат или система «Директ-костинг» появилась в 50-х годах на Западе. Отличительная особенность данной системы - она позволяет учитывать неполную,

ограниченную себестоимость, которая может включать только прямые переменные затраты.

Система учета затрат «Директ-костинг» представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции и в оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции.

Основным понятием данной системы учета затрат является понятие маржинального дохода, который представляет собой доход, полученный предприятием после возмещения всех переменных затрат.

Маржинальный доход – разность между выручкой от реализации продукции и переменными расходами или разность между продажной ценой единицы продукции и переменными расходами, приходящимися на единицу продукции.

Маржинальный подход рассматривается как инструмент внутрифирменного планирования и принятия решений. Он необходим для проведения анализа «затраты – объем - прибыль» (CVP - анализ).

Классификация затрат на переменные и постоянные является основой операционного анализа. Данный анализ позволяет найти точку равновесия (точку безубыточности), в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Продажи ниже точки безубыточности влекут для предприятия потери.

В российской практике указанная классификация затрат для целей проведения операционного анализа не слишком распространена.

Основные преимущества указанной системы:

- установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;
- определение точки безубыточности, т.е. минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;
- возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции;
- упрощение расчета себестоимости;
- возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;

- возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Однако система учета переменных затрат не лишена некоторых недостатков:

- ведение учета затрат только по производственной себестоимости не отвечает требованиям российского законодательства в части формирования себестоимости;
- отсутствие информации о полной себестоимости единицы продукции.

Система учета нормативных затрат подразумевает что отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. Отклонения определяются методом документирования или при помощи инвентаризации.

Калькуляция по нормативным затратам позволяет осуществлять эффективный контроль, указывая на отклонения фактических затрат от нормативных. В основе метода лежат технически обоснованные расчётные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции (работ, услуг). Нормы производственных затрат определяют технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности

При нормативном методе учёта затрат на производство используются плановая, нормативная и отчётная калькуляция. По своему составу они должны быть идентичны и соответствовать типовой номенклатуре статей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по планирования и учёту себестоимости.

Основные элементы нормативного метода:

- 1) составление нормативной калькуляции по изделиям с учётом изменения норм на начало текущего месяца;
- 2) раздельный учёт затрат по нормам и отклонениям от норм;
- 3) учёт изменений норм и составление отчётной калькуляции.

Нормативному методу соответствует широко применяемый на Западе метод “стандарт-кост”. Система «Стандарт-кост» также представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости с использованием нормативных затрат.

В основе системы учета затрат «Стандарт-кост» лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. До начала производственного процесса проводится предварительное нормирование затрат. Как правило, нормативные затраты рассчитываются по следующим статьям расходов:

- основные сырье и материалы,
- оплата труда основных производственных рабочих,
- накладные расходы.

Для расчета стандартной себестоимости суммируются нормативные затраты на сырье и материалы, на оплату труда и нормативные накладные расходы.

В ходе осуществления производственной деятельности фиксируются все факты отклонений от нормативных показателей. На основе детального анализа причин отклонений разрабатываются управленческие решения по устранению причин отклонений.

Система «Стандарт-кост» является продолжением нормативного метода учета затрат, но не является его аналогом. Обе системы предполагают учет полных затрат и учитывают затраты в пределах норм. В рамках нормативного метода отклонения от нормативных затрат включаются в себестоимость, тогда как в системе учета «Стандарт-кост» сверхнормативные расходы относятся на финансовые результаты или на виновных лиц. При нормативном методе нормируются прямые затраты, а косвенные распределяются между объектами калькулирования индексным методом. В системе «Стандарт-кост» стандарты разрабатываются для всех видов затрат, а также для доходов и некоторых производственных показателей. Одной из положительных сторон системы стандарт-кост является то, что все выявленные отклонения от норм попадают не на себестоимость, а на счёт “прибыли и убытки”. Такой способ отражения отклонений позволяет оперативно установить влияние качества хозяйствования в производстве, на конечный результат работы всего предприятия. Более очевидным становится вклад каждого подразделения, включая управление, службы и отделы, в достижении рентабельной и высокоэффективной работы.

Основными недостатками нормативного метода учета затрат являются:

- зависимость от внешних условий (изменение в законодательстве, изменение цен поставщиков, осложняет расчет нормативных затрат, которые должны быть неизменными в течение определенного периода);
- невозможность применения на всех стадиях жизненного цикла продукции;
- нет охвата качественных показателей деятельности предприятия;
- отклонения от нормативных затрат, как правило, слишком агрегированы. Отклонения показывают превышение фактических затрат над нормативными (или наоборот), но не всегда привязаны к конкретным видам продукции, технологическим участкам, партиям продукции.

К основным достоинствам можно отнести наличие возможности для своевременного вмешательства в формирование производственных затрат, строгого соблюдения технико-технологической и производственной дисциплины. Данный метод выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутрипроизводственные резервы снижения затрат. Это метод повседневного текущего контроля и выявления новых резервов экономии, выполняющий роль метода снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности производства.

Сфера применения данной системы учета затрат достаточно широка: за исключением предприятий с непостоянной номенклатурой выпускаемой продукцией или нестабильной технологией производства, а также на этапе разработки и внедрения нового вида товара, указанная система может применяться на всех предприятиях.

3. Обоснование мероприятий по управлению затратами на предприятии ООО «Акватория»

3.1 Анализ себестоимости продукции и выявление факторов потенциального снижения себестоимости

Как уже отмечалось при расчете себестоимости продукции на предприятии ООО «Акватория» используется метод учета полных затрат при калькуляции себестоимости. Это означает, что затраты группируются по определенным статьям, после чего общая сумма затрат делится на количество выпускаемой продукции, определяя себестоимость единицы.

В отчетном году предприятие по плану хотело произвести 1600000 единиц продукции, однако, фактический выпуск составил 1500000 штук. Объем производства был снижен, что можно объяснить спадом спроса на продукцию.

По данным, приведенным в первой главе, затраты предприятия ООО «Акватория» на сырьевые и энергетические ресурсы в структуре затрат на производство единицы продукции приходится основная доля затрат, то составляет 71,6%. Именно поэтому анализ данной статьи расходов можно рассматривать в качестве основного резерва снижения себестоимости продукции. В состав прямых расходов входят такие статьи затрат, как «сырье и материалы» и «энергия на технологические цели». В свою очередь в статью «сырье и материалы» на предприятии включены затраты на покупное сырье, а также затраты на основные материалы, которые представляют собой все необходимые компоненты при ее изготовлении.

К основному сырью и материалам на предприятии ООО «Акватория» относятся:

- Пластмасса;
- Волокно;
- Активированный уголь;
- Сорбент.

В статью «энергия на технологические цели» учитываются затраты на энергию, предоставляемую ООО «Акватория», и используемую непосредственно в технологическом процессе. В стоимость покупной энергии включается оплата ее по установленному тарифу, а также затраты, связанные с содержанием и ремонтом энергетических сетей предприятия.

Общая сумма материальных затрат на производство одного фильтра зависит от влияния двух факторов первого порядка:

- изменения нормы расхода материалов (N);
- изменения себестоимости заготовления одной единицы соответствующего вида материальных ресурсов (Ц).

Расчет влияния факторов на изменение суммы материальных затрат производится по модели:

$$MЗ = N \cdot Ц. \quad (1)$$

Рассчитать влияние рассмотренных факторов на изменение суммы материальных затрат можно любым способом: цепных подстановок, абсолютных и относительных разниц. Рассмотрим порядок расчета влияния указанных факторов способом абсолютных разниц:

$$\Delta MЗ = \Delta MЗ_{(N)} + \Delta MЗ_{(ц)}; \quad (2)$$

$$\Delta MЗ_{(N)} = (N_1 - N_0) \cdot Ц_0; \quad (3)$$

$$\Delta MЗ_{(ц)} = N_1 \cdot (Ц_1 - Ц_0). \quad (4)$$

Расчет влияния факторов на изменение удельных материальных затрат способом абсолютных разниц приведен в табл. 3.1.1.

Данные таблицы 3.1.1 показывают, что на анализируемом предприятии допущен перерасход сырья и материалов на одну единицу продукции 96 руб., в том числе за счет:

- снижения нормы расхода материалов на 1 единицу достигнута экономия материальных затрат на сумму 13,4 руб. При этом наибольшая экономия достигнута в использовании такого материала, как волокно, в связи с совершенствованием технологического процесса.
- повышения цены заготовления сырья и материалов получен перерасход на сумму 109,8 руб.

Определим влияние рассмотренных факторов на изменение себестоимости фактического выпуска фильтров (1500000 тыс.шт).

Фактическая сумма материальных затрат на 144000 тыс. руб. выше суммы плановой.

Влияние факторов на изменение общей суммы материальных затрат на фактический выпуск:

1. снижение нормы расхода материалов:

$$1500000 \cdot (-13,4) = -20100 \text{ тыс. руб.}$$

2. повышения себестоимости заготовления

$$1500000 \cdot (+109,8) = 164700 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{Проверка: } 164700 - 20100 = 144600 \text{ тыс. руб.}$$

Таблица 3.1.1 Расчет влияния факторов на сумму прямых материальных затрат на 1 единицу продукции.

Материалы	Затраты сырья по плану			Фактические затраты сырья			Отклонение от плана		
	Удельная норма расхода	Цена единицы, руб.	Сумма на единицу, руб.	Удельный расход	Цена единицы, руб.	Сумма на единицу, руб.	Общее	В том числе за счет	
								Нормы расхода	Цены
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Пластмасса	32,4	2,3	75	32	2,2	71	-3	0,0	-3,2
Волокно	11,9	5,6	67	12	5,2	61	-6	-1,1	-4,4
Активированный уголь	5,3	4,8	25	5,5	4,8	27	1	1,0	0,1
Сорбент	9,4	120	1131	9,4	131	1231	101	0,0	100,6
Энергия	175	2,2	385	169	2,3	389	4	-13,2	16,9
Итого:	-	-	1683	-	-	1779	96	-13,4	109,8

Таким образом значительный перерасход прямых материальных затрат произошел по не зависящим от предприятия причинам, т.к. в отчетном году цены и тарифы на покупные со стороны сырья и материалы оказались выше плановых. Особенно в последние годы наблюдается значительный рост на импортный сорбент, используемый при производстве фильтров для очистки воды.

Также одним из важнейших факторов снижения себестоимости продукции и увеличения прибыли является экономное расходование фонда заработной платы. Общий фонд заработной платы включает средства на оплату труда промышленно-производственного персонала, непромышленного состава и работников несписочного состава. Основной удельный вес фонда на анализируемом предприятии составляет заработная плата производственных рабочих. Поэтому анализ обоснованности расчета этой части общего фонда заработной платы имеет наибольшее значение. Заработная плата других категорий промышленно-производственного персонала включается в состав комплексных статей себестоимости.

Организация заработной платы рабочих на производстве основана на тарифной системе, что обеспечивает единство в принципах организации заработной платы и оценке качества труда. Более высоко оплачивается труд рабочих, занятых на тяжелых и горячих работах, а также работ с особо вредными условиями труда. Основными формами оплаты труда на предприятии являются сдельная и повременная.

Размеры премий, вознаграждений и других выплат стимулирующего характера установлены предприятием самостоятельно, что зафиксировано в коллективном договоре и уставе предприятия.

В рамках данного вопроса будет рассмотрена методика анализа прямых трудовых затрат на единицу продукции.

В калькуляции себестоимости прямая заработная плата производственных рабочих представлена двумя статьями: основная заработная плата производственных рабочих и дополнительная.

В статью «основная заработная плата производственных рабочих» на предприятии включают оплату за отработанное время по тарифным ставкам и сдельным расценкам; премии рабочим, доплаты за работу в ночное время и не освобожденным бригадирам за руководство бригадой, а также квалифицированным рабочим за обучение учеников. В основную заработную плату, кроме того, включаются доплаты за отклонения от установленных технологией условий работы и оплату брака не по вине рабочих. По этой статье калькуляции учитывается заработная плата рабочих, занятых непосредственно изготовлением продукции в основном производстве – производственном и сборочном цехах.

В состав дополнительной заработной платы включают: оплату отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск, оплату за

выполнение государственных и общественных обязанностей, выходное пособие при сокращении штатов и т.п. Для анализа прямых трудовых затрат рассмотрим показатели таблицы 3.1.2, составленной по данным калькуляции себестоимости единицы продукции (табл. 1.3.1).

Таблица 3.1.2. Прямые трудовые затраты на единицу продукции, руб.

Показатели	План	Факт	Отклонение (+/-)	
			В сумме	В % к итогу
1	2	3	4	5
Основная заработная плата производственных рабочих	131	135	4	3%
Дополнительная заработная плата производственных рабочих	5	3	-2	-1%
Итого прямых трудовых затрат	136	138	2	1%

По приведенным данным анализируемого предприятия трудовые затраты на единицу продукции составляют: по плану – 136 руб., фактически – 138 руб. Фактические затраты на заработную плату выше затрат, предусмотренных в плане на 2 руб., в том числе по основной заработной плате на 4 руб., однако по дополнительной заработной плате 2 руб. ниже. Наибольшая экономия трудовых затрат достигнута за счет снижения затрат на дополнительную заработную плату производственных рабочих.

Далее необходимо выявить причины, вызвавшие это отклонение, путем проведения факторного анализа. Сумма основной заработной платы производственных рабочих зависит от влияния двух факторов:

- изменения удельной трудоемкости продукции;

- изменения уровня среднечасовой оплаты труда за 1 чел-час.

Связь между перечисленными показателями подтверждается :

$$ЗП^{осн} = УТ \cdot ОТ^ч , \quad (5)$$

где $ЗП^{осн}$ – основная заработная плата производственных рабочих, руб.; $УТ$ – удельная трудоемкость продукции, чел-час; $ОТ^ч$ – уровень среднечасовой оплаты труда на 1 чел-час.

Рассмотрим порядок определения размера влияния указанных факторов на изменение основной заработной платы рабочих способом абсолютных отклонений:

$$\Delta ЗП^{осн} = \Delta ЗП^{осн}_{(УТ)} + \Delta ЗП^{осн}_{(ОТч)} \quad (6)$$

Влияние изменения удельной трудоемкости продукции:

$$\Delta ЗП^{осн}_{(УТ)} = (УТ_{ф} - УТ_{пл}) \cdot ОТ^ч_{пл} \quad (7)$$

Влияние изменения уровня среднечасовой оплаты труда:

$$\Delta ЗП^{осн}_{(ОТч)} = (ОТ^ч_{ф} - ОТ^ч_{пл}) \cdot УТ_{ф} \quad (8)$$

Расчет приведен в табл. 3.1.3.

Таблица 3.1.3 Факторный анализ основной заработной платы на изготовление одного фильтра для воды.

Наименование цеха	Удельная трудоемкость, чел-час		Среднечасовая оплата труда, руб.		Основная заработная плата, руб.		Отклонением от плана
	План	Факт	План	Факт	План	Факт	
1	2	3	4	5	6	7	8
Производственный	0,25	0,22	225	255	56	56	-0,1
Сборочный	0,34	0,32	220	245	75	78	3,6
Итого:	0,59	0,5	222	250	131	135	3,45

Данные таблицы 3.1.3 показывают, что повышение фактических затрат на заработную плату на 3,45 руб. произошло за

счет повышения среднечасовой оплаты труда, хотя при этом наблюдается снижение трудоемкости, которое было обеспечено осуществлением организационно-технических мероприятий не предусмотренных планом, а также повышением уровня механизации и автоматизации технологического процесса.

Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы. Планирование, учет и экономический анализ этих расходов ведется по статьям. Номенклатура статей установлена в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции.

Анализ косвенных расходов начинают с оценки динамики и выполнения плана по этим расходам. Косвенные расходы прямо включаются в себестоимость. Поэтому анализ целесообразно проводить путем сравнения фактического их уровня на единицу продукции с уровнем предыдущего года, а также с плановым уровнем отчетного года в сопоставимых ценах и условиях (табл. 3.1.4).

Данные таблицы 3.1.4 показывают, что на анализируемом предприятии косвенные расходы составили по плану 338 руб., фактически 331 руб. Экономия допущена на сумму 7 руб., в том числе по расходам на содержание и эксплуатацию оборудования на 8 руб., а также общепроизводственным расходам на 4 руб. При этом, наблюдается перерасход по таким статьям, как коммерческие расходы на 2 руб., общепроизводственные расходы на 1 руб. Общая сумма перерасхода по косвенным статьям составила 3 руб.

Плановая сумма косвенных затрат ниже предыдущего года. Такое снижение по всем статьям косвенных расходов планировалось в связи с ростом объема производства.

Далее необходимо выявить причины, вызвавшие это отклонение путем проведения факторного анализа косвенных затрат. Сумма этих затрат зависит от влияния двух факторов:

- изменения суммы косвенных расходов;
- изменения объема производства продукции.

Расчет влияния указанных факторов на изменение величины косвенных расходов приведен в табл. 3.1.5

Таблица 3.1.4. Динамика косвенных расходов на единицу продукции, руб.

Показатели	Фактически за предыдущий год	Отчетный год		Отклонения (+/-)	
		План	Фактически	От предыдущего года	От плана
1	2	3	4	5	6
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	258	252	244	-14	-8
Общепроизводственные расходы	26,5	26	27	0,06	1
Общехозяйственные расходы	47	44	42	-5	-2
Коммерческие расходы	15	16	19	4	2
Итого косвенных расходов:	346,5	338	331	-15	-7

Данные таблицы 3.1.5 показывают, что фактически сумма косвенных расходов ниже плановой на 7 руб. При этом за счет невыполнения планового объема выпуска перерасход по косвенным расходам произошел на сумму 23 руб. Однако за счет сокращения уровня затрат достигнута экономия на сумму 30 руб.

В процессе последующего анализа выясняются причины, вызвавшие изменение косвенных затрат по каждому виду расходов в разрезе статей. По своему составу это комплексные статьи. Они состоят, как правило, из нескольких элементов затрат.

Таблица 3.1.5. Анализ косвенных затрат в себестоимости на единицу продукции, руб.

Статьи затрат	Расход на единицу продукции			Отклонение от плана		
	По плану	расходе и фактическом	Фактически	Всего	В том числе за счет изменения	
					Объема выпуска	Суммы расходов
1	2	3	4	5	6	7
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	252	269	244	-8	17	-25
Общепроизводственные расходы	26	28	27	1	2	-1
Общехозяйственные расходы	44	47	42	-2	3	-5
Внепроизводственные расходы	16	18	19	2	1	1
Итого косвенных расходов	338,1	361	331	-7	23	-30

В статью «расходы на содержание и эксплуатацию оборудования» на предприятии относят затраты на амортизацию и текущий ремонт производственного оборудования, транспортных средств и ценного инструмента, на эксплуатацию оборудования (смазочные и обтирочные материалы, заработная плата с отчислениями на социальное страхование вспомогательных рабочих, обслуживающих оборудование, услуги вспомогательного производства), износ малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений, прочие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией оборудования. Так как на предприятии выпускается один вид продукции, то они прямо включаются в себестоимость.

По признаку зависимости от объема производства эти расходы подразделяют на не зависящие от объема выпуска продукции (амортизация) – условно-постоянные и зависящие частично или полностью – условно-переменные.

Анализ расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, зависящих от объема производства, необходимо производить с учетом выполнения плана по выпуску продукции. В этих целях фактические показатели сравниваются со сметой, пересчитанной с помощью корректирующих коэффициентов, которые определяются на основе соответствующих статистических исследований.[7]

Для пересчета плановых затрат на фактический выпуск продукции можно использовать формулу:

$$Z_{\text{ск}} = Z_{\text{пл}} \cdot (100 + \Delta\text{ТП}\% \cdot K_3) / 100, \quad (9)$$

где

$Z_{\text{ск}}$ – затраты скорректированные на фактический выпуск продукции;

$Z_{\text{пл}}$ – плановая сумма затрат по статье;

$\Delta\text{ТП}\%$ - перевыполнение (недовыполнение) плана по выпуску товарной продукции, %;

K_3 – коэффициент зависимости затрат от объема производства продукции.

Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования для анализируемого завода в разрезе статей расходов приведены в табл. 3.1.6.

Приведенные данные показывают, что, несмотря на общую экономию расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, по статье амортизация оборудования на 2500 тыс. руб. допущен перерасход. Такое увеличение затрат объясняется вводом в действие нового оборудования, приобретенного по более высокой цене, чем было предусмотрено сметой.

По остальным статьям сметы достигнута экономия на сумму 36899 тыс. руб., в том числе за счет изменения объема выпуска продукции на сумму 21529 тыс. руб., а за счет уровня затрат, предусмотренных сметой на 15370 руб.

Такое снижение расходов является оправданным и объясняется невыполнением плана по выпуску продукции. На следующем этапе анализа изучаются причины отклонения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Таблица 3.1.6. Анализ затрат на содержание машин и оборудования тыс. руб.

Затраты	Коэффициент зависимости затрат от объема выпуска, %	Сумма затрат		Затраты по плану скорректированные на фактический выпуск продукции	Отклонение от плана		
		План	Факт		Общее	В том числе за счет	
						Объема выпуска	Уровня затрат
1	2	3	4	5	6	7	8
Амортизация	0,00	138500	141000	138500	2500	0	2500
Ремонт	0,35	151300	130000	147990	-21300	-7455	13845
Эксплуатационные расходы	0,75	108100	92000	103033	-16100	-12075	-4025
Износ МБП	1,00	5299	3300	4968	-1999	-1999	0
Итого:	-	403199	366300	394491	-36899	-21529	15370

В статье «общепроизводственные расходы» на анализируемом предприятии учитывают затраты на содержание аппарата управления и младшего обслуживающего персонала цеха (заработная плата с отчислениями на социальное страхование аппарата управления цеха), затраты на амортизацию, содержание и все виды ремонта здания, сооружений и инвентаря, расходы по охране труда и прочие расходы, связанные с обслуживанием производства. В отчетной калькуляции по этой статье учитывают также потери от простоев, недостачи материальных ценностей и прочие непроизводительные расходы цеха.

В статье «общехозяйственные расходы» учитывают затраты, связанные с управлением предприятием в целом, а именно затраты

на заработную плату аппарата управления, командировки и перемещения, содержание охраны, а также расходы на амортизацию, содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения, содержание общезаводской лаборатории, подготовки кадров, набор рабочей силы, охрану труда и пр.

Общехозяйственные и общепроизводственные расходы исчисляются путем составления сметы затрат на год. Анализ общепроизводственных расходов проводится на основе данных анализируемого завода (табл. 3.1.7).

Таблица 3.1.7. Анализ общепроизводственных расходов, тыс. руб.

Показатели	План	Факт	(+/-)
1	2	3	4
Содержание аппарата управления цеха и прочего цехового персонал	22700	21300	-1400
<i>Содержание и амортизация зданий, сооружений и инвентаря</i>	10280	9890	-390
<i>Текущий ремонт зданий сооружений и инвентаря</i>	1800	1800	0
Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство	1000	1000	0
Охрана труда	4810	4810	0
Прочие расходы	1050	1040	-10
Всего:	41640	39840	-1800

Приведенные данные свидетельствуют, что в целом по общепроизводственным расходам завод имеет экономию на сумму 1900 тыс. руб., в том числе на содержание аппарата управления и прочего персонала цеха на сумму 1400 тыс. руб. в связи с сокращением численности административно-управленческого персонала цеха, на содержание и амортизацию зданий, сооружений и

инвентаря на сумму 400 тыс. руб. за счет экономного использования электроэнергии и прочих материальных ресурсов на содержание здания цеха, а также бережного отношения к инвентарю.

Такая экономия положительно характеризует организацию работы в цехе. Данные для анализа общехозяйственных расходов приведены в табл. 3.1.8

Таблица 3.1.8. Анализ общехозяйственных расходов, тыс. руб.

Наименование расходов	План	Фактически	Отклонение
1	2	3	4
Содержание аппарата управления	32500	27000	-5500
Содержание прочего общезаводского персонала	17530	15530	-2000
Содержание, текущий ремонт зданий	5500	5500	0
Проведение испытаний, опытов, исследований	600	600	0
Охрана труда	4500	4500	0
Подготовка кадров	1580	1580	0
Прочие общехозяйственные расходы	7560	7560	0
Непроизводительные расходы	0	100	100
Всего:	69770	62370	-7400

Приведенные данные свидетельствуют, что в целом по общехозяйственным расходам завод имеет экономию на сумму 7400 тыс. руб. Однако на предприятии допущены непроизводительные расходы на сумму 100 тыс. руб. в связи с недостатком материалов на заводском складе. Экономия по содержанию аппарата управления цеха на сумму 5500 руб. вызвана сокращением административно-управленческого персонала заводоуправления в связи с совершенствованием организационной структуры управления предприятием, а также повышением уровня автоматизации и механизации процесса управления. По остальным статьям общехозяйственных расходов смета выполнена в полном объеме.

Это положительно характеризует организацию работы на предприятии, однако следует усилить контроль за сохранностью материальных ценностей на складе. К резервам снижения общехозяйственных расходов на анализируемом заводе можно отнести ликвидацию непроизводительных расходов

В процессе последующего анализа выясняются причины отклонения коммерческих расходов. К ним относятся затраты, связанные со сбытом продукции: на тару и упаковку продукции на складе готовой продукции; на погрузку и другие транспортные средства; рекламу, изучение рынков сбыта; прочие расходы, связанные со сбытом продукции, в том числе комиссионные сборы сбытовым организациям. Следовательно, эти расходы зависят от объема реализованной продукции, т.е. являются переменными. В этой связи необходимо произвести корректировку сметы коммерческих расходов. Для анализа составляется таблица (табл. 3.1.9).

Приведенные данные (табл. 3.1.9) показывают, что после корректировки сметы внепроизводственных расходов выявлена экономия на сумму 1123 тыс. руб., в том числе по расходам на погрузку на сумму 859 тыс. руб., оплате специализированным транспортным конторам на 494 тыс. руб., прочим расходам на 160 тыс. руб. Такая экономия была достигнута за счет повышения уровня механизации и автоматизации погрузо-разгрузочных работ. Кроме того, транспортные тарифы за перевозку грузов оказались ниже, чем планировались. Таким образом, снижение внепроизводственных расходов положительно характеризуют организацию работы отдела сбыта анализируемого завода.

Проведенный по статейный анализ показал, что на анализируемом заводе фактические затраты по отдельным статьям себестоимости оказались выше плановых по независящим от предприятия причинам в связи с воздействием внешних факторов: рост цен и тарифов на материальные ресурсы, особенно на топливо, инфляция, снижение спроса. А за счет воздействия внутренних факторов по всем статьям себестоимости достигнута экономия.

Это положительно характеризует деятельность предприятия и свидетельствует о его способности эффективно функционировать в рыночных условиях хозяйствования. Однако следует усилить контроль за сохранностью материальных ценностей на складе, чтобы не допускать непроизводительных расходов.

Таблица 3.1.9. Анализ внепроизводственных расходов, тыс. руб.

Наименование статей	План	План в пересчете на фактический выпуск	Фактически	Отклонение (+/-) (гр.4-гр.5)
1	2	3	4	5
Расходы на тару и упаковку	10226	10150	10540	390
Расходы на погрузку	8950	7359	6500	-859
Оплата специализированных транспортных контор	5040	8494	8000	-494
Прочие расходы	2170	3260	3100	-160
Всего:	26386	29263	28140	-1123

Анализ затрат показал, что увеличение себестоимости фильтра для очистки воды (по сравнению с плановой) произошло, главным образом, из-за увеличения затрат на импортный сорбент, используемый непосредственно в технологическом процессе. Экономия сырья имеет существенное значение в связи с высоким удельным весом этих затрат в себестоимости фильтров (78,1%). На анализируемом предприятии используется импортный сорбент. Однако применение отечественного сорбента в производстве большое преимущество.

Чтобы установить, как изменятся в связи с этим затраты топлива на производство одного фильтра, нужно произвести расчет влияния факторов на изменение суммы затрат топлива на единицу продукции (см. табл. 3.1.10.).

Данные таблицы 3.1.10 показывают, что при переводе производства с использования в фильтрах импортного сорбента на отечественный, затраты сокращаются на 248,4 руб.

Таким образом при переводе себестоимость одного изделия составит 2040 руб. (2278-248,4), т.е. снизится на 10,9%, что позволит повысить конкурентоспособность предприятия.

Таблица 3.1.10. Расчет влияния факторов на сумму сырьевых затрат на единицу продукции

Материал	Затраты на импортный сорбент			Затраты на отечественный сорбент			Общее отклонение за счет цены
	Удельный расход	Цена единицы, руб.	Сумма на единицу, руб.	Удельный расход	Цена единицы, руб.	Сумма на единицу, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8
Сорбент	9,4	131	1231,4	9,3	105,7	1076	-248,4

3.2. Организационные особенности учета затрат по методу «директ-костинг» на предприятии

В условиях рынка руководители нуждаются в информации о затратах на изготовление продукции и ее реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных на единицу выпускаемой продукции при любых объемах производства. Данную информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости и маргинальном доходе предоставляет система «директ-костинг». Маржинальный подход рассматривается как инструмент внутрифирменного планирования и принятия решений. Он необходим для проведения анализа «затраты – объем - прибыль» (CVP - анализ). Данный анализ помогает понять взаимоотношение между ценой продукции, объемом, или уровнем производства, прямыми затратами на единицу продукции, общей суммой постоянных затрат, смешанными затратами. Данный анализ помогает проследить взаимосвязь между затратами, объемом и прибылью, он является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений:

- определение ассортимента;
- определение объемов производства;
- определение типа маркетинговой стратегии.

Преимущества системы калькулирования по переменным затратам:

- Не требуется производить распределения косвенных затрат;
- Не возникает проблем пере- или недораспределения косвенных затрат;
- Оценка НЗП и запасов готовой продукции по прямым переменным затратам;
- Прямые переменные затраты не зависят от объема производства (в пределах релевантного диапазона);
- Рассчитывается вклад каждого продукта, что важно для принятия решений;
- Упрощается планирование прибыли путем использования графика безубыточности и «прибыль-выпуск»;
- Улучшается управленческий контроль.

Недостатки системы калькулирования по переменным затратам:

- Возникает опасность реализации значительного количества продуктов по переменным затратам или по переменным затратам плюс доля вклада, что может привести к убыткам или низкому уровню прибыли.
- Краткосрочный характер решений, основанных на переменных затратах;
- Возможность неправильной интерпретации полученных результатов. Следует помнить, что, точка безубыточности получена путем упрощений и приближений.
- Сложность разделения косвенных затрат на постоянные и переменные;
- Искажение прибыли в производствах со значительным незавершенным производством или запасом готовой продукции на конец года.

Для проведения CVP-анализа необходимо разделить затраты на постоянные и переменные. Прямые затраты, в том числе на сырье и материалы, топливо и энергию для производственного процесса, заработную плату производственных рабочих и ЕСН на заработную плату производственных рабочих можно сразу отнести к переменным затратам, т.к. они напрямую зависят от объема производства. А для того чтобы разделить косвенные затраты применим метод максимальной и минимальной точки.

Рассмотрим механизм дифференциации издержек методом **максимальной и минимальной точки** на базе данных ООО «Акватория» за 2015 год. В 3.2.1 приведены исходные данные об объеме производства и косвенных затратах за анализируемый период (по месяцам).

Таблица 3.2.1. Данные о косвенных затратах и объемах производства продукции

Моменты наблюдения отчета	Объемы производства (тыс. т.)	Затраты на производство, тыс. руб.
Январь	100	42613
Февраль	120	42975
Март	120	42975
Апрель	130	45135
Май	124	43769
Июнь	120	42975
Июль	135	47638
Август	118	42785
Сентябрь	125	46049
Октябрь	120	42975
Ноябрь	150	51443
Декабрь	138	48937
Итого за 2015 год	1500	564336

Из таблицы 3.2.1 видно, что максимальный объем производства за период составляет 150 тыс. шт., минимальный - 100 тыс. шт. соответственно максимальные и минимальные затраты на производство составили 42613 тыс. руб. и 51443 тыс. руб.

Разность в уровнях объема производства составляет 50 тыс. шт. (150 - 100), а в уровнях затрат 8830 тыс. руб. (51443 - 42613). Ставка переменных расходов на одно изделие составит 176,6 руб. (8830 : 50). Общая величина переменных расходов на минимальный объем производства составит 17660 тыс. руб. (176,6 * 100), а на максимальный объем 26490 тыс. руб. (150 * 176,6).

Общая величина постоянных затрат за месяц составит 24953 тыс. руб. (51443 - 26490) или (42613 - 17660).

Таким образом косвенные затраты за 2015 год составляют 496500 тыс. руб., из них постоянные 299436 тыс.руб. (24953 тыс. руб. * 12 мес.), переменные- 264900 тыс.руб. (176,6*1500 тыс.т.).

Уравнение косвенных затрат будет иметь следующий вид:
 $Z = 299436 + 176,6 * Q,$ (10)

где Z- постоянные затраты , Q- объем выпуска.

Переменные затраты за 2015 год включают:

- сырье и материалы = 2085000тыс. руб.;
- энергия = 583000тыс.руб.;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих с отчислениями на социальное страхование = 252000тыс.руб.;
- косвенные переменные затраты- 264900тыс. руб.

Итого за 2015 год переменные затраты составят 4185400 тыс.руб., постоянные-299438 тыс. руб. (см. рис. 3.2.1).

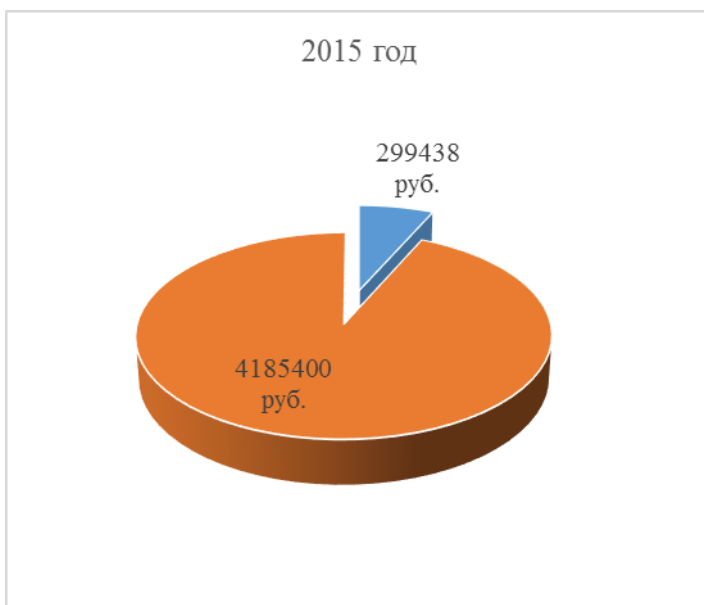


Рисунок 3.2.1 Постоянные и переменные затраты

3.3 Анализ функциональной связи между затратами, объемом производства и прибылью по системе «директ-костинг», определение порога рентабельности и запаса финансовой прочности предприятия

Поделив затраты на постоянные переменные в предыдущем параграфе появляется возможность контроля данных по схеме "затраты - объем - прибыль", называемой также операционным анализом. Он является неотъемлемой частью управленческого учета и служит для ответа на важнейшие вопросы, возникающие перед финансистами предприятия на всех основных этапах его денежного оборота. Ключевыми элементами анализа "затраты - объем - прибыль" служат: операционный рычаг, порог рентабельности, запас финансовой прочности. Для проведения анализа нам потребуются следующие данные:

- Объем реализации, тыс. руб.=7500000
- Переменные затраты, тыс. руб. =4185400
- Маржинальный доход, тыс. руб.= 3314600
- Постоянные расходы, тыс. руб. =299438
- Прибыль (чистый доход), тыс. руб. =1731000

Действие операционного (производственного, хозяйственного) рычага проявляется в том, что любое изменение выручки от реализации всегда порождает более сильное изменение прибыли. В практических расчетах для определения силы воздействия операционного рычага применяют отношения валовой маржи (маржинального дохода) к прибыли. Этот показатель в экономической литературе обозначается также, как сумма покрытия. Желательно, чтобы валовой маржи хватало не только на покрытие постоянных расходов, но и на формирование прибыли.

$$\text{сила воздействия операционного рычага} = \frac{\text{валовая маржа}}{\text{прибыль}} \quad (11)$$

Для анализируемого предприятия сила воздействия операционного рычага равна:

$$3314600 \text{ тыс. руб.} / 3015162 \text{ тыс. руб.} = 1,1.$$

Это означает, что при возможном увеличении выручки от реализации например на 5%, прибыль возрастет на $5\% * 1,1 = 5,5\%$; при снижении выручки от реализации на 10%, прибыль снизится на $10\% * 1,1 = 11\%$.

Показатель силы воздействия производственного рычага определяет, во сколько раз возрастает прибыль при 1 %-ом росте

выручки от реализации продукции. Таким образом, зная данные о росте выручки от реализации продукции и силу воздействия производственного рычага, можно прямым способом определить рост прибыли, при увеличении объема выпуска продукции. Чем больше доля постоянных затрат в структуре общих издержек, тем сильнее сила воздействия операционного рычага.

Следует отметить, что сила воздействия операционного рычага всегда рассчитывается для определенного объема продаж, для данной выручки от реализации. Изменяется выручка от реализации - изменяется и сила воздействия операционного рычага. При снижении выручки от реализации сила воздействия операционного рычага возрастает как при повышении, так и при понижении удельного веса постоянных затрат в общей их сумме. Каждый процент снижения выручки дает всё больший и больший процент снижения прибыли, причём грозная сила операционного рычага возрастает быстрее, чем увеличиваются постоянные затраты. При возрастании выручки от реализации, если порог рентабельности (точка окупаемости затрат) уже пройден, сила воздействия операционного рычага убывает: каждый процент прироста выручки даёт всё меньший и меньший процент прироста прибыли (при этом доля постоянных затрат в общей их сумме снижается). Но при скачке постоянных затрат, диктуемом интересами дальнейшего наращивания выручки или другими обстоятельствами, предприятию приходится проходить новый порог рентабельности. На небольшом удалении от порога рентабельности сила воздействия операционного рычага будет максимальной, а затем вновь начнёт убывать, и так вплоть до нового скачка постоянных затрат с преодолением нового порога рентабельности.

Всё это оказывается чрезвычайно полезным для: планирование платежей по налогу на прибыль, в частности, авансовых; выработки деталей коммерческой политики предприятия.

При пессимистических прогнозах динамики от реализации нельзя раздувать постоянные затраты, так потеря прибыли от каждого процента потери выручки может оказаться многократно большей из-за слишком сильного эффекта операционного рычага. Однако, если долгосрочной перспективе ожидается повышение спроса на продукцию, то можно отказаться от режима жёсткой экономии на постоянных затратах, так как предприятие с большей их долей будет получать больший прирост прибыли.

Таким образом можно сделать следующие выводы:

сила воздействия операционного рычага зависит от структуры активов предприятия, доли внеоборотных активов. Чем больше стоимость основных фондов, тем больше доля постоянных затрат; высокий удельный вес постоянных затрат сужает границы мобильного управления текущими затратами; чем больше сила операционного рычага, тем больше предпринимательский риск.

Эффективное управление текущими затратами невозможно без определения порога рентабельности (критической точки, "мертвой точки", точки окупаемости - такие названия встречаются в экономической литературе). Порог рентабельности - это такая выручка от реализации при которой предприятие уже не имеет убытков, но еще не имеет и прибылей. Валовой маржи в точности хватает на покрытие постоянных затрат, и прибыль равна нулю.[8]

Для построения графика (рис.3.3.1) и последующих расчетов использованы следующие исходные данные предприятия (таблица 3.3.1).

Таблица 3.3.1 Исходные данные за отчетный год

Показатели	Значение показателя
Объем реализации, тыс. шт.	1500
Цена за 1 шт, руб.	5000
Выручка от реализации, тыс. руб.	7500000
Переменные затраты на 1 шт., руб.	1940
Переменные затраты, тыс. руб.	4185400
Постоянные затраты, тыс. руб.	299438

Определим точку безубыточности, для этого представим, что

$$B = P * q \text{ или } B = S_{\text{общ}}, \quad (12)$$

где В – выручка, Р - цена, q – объем выполненных работ, $S_{\text{общ}}$ – общие затраты.

Затраты общие можно представить в следующем виде:

$$S_{\text{общ}} = S_{\text{перем}} + S_{\text{пост}} = S_{\text{перем}}'' * q + S_{\text{пост}}, \quad (13)$$

где $S_{\text{пост}}$ – затраты постоянные, $S_{\text{перем}}$ – переменные затраты, $S_{\text{перем}}''$ – переменные затраты на единицу продукции

Далее приравняем получившиеся выражения и выразим из него критический объем:

$$P * q = S''_{перем} * q + S_{пост}$$

$$q_{ко} = \frac{S_{пост}}{P - S''_{перем}}$$

(14)

где $q_{ко}$ – критический объем;

$$q_{ко} = \frac{S_{пост}}{P - S''_{перем}} = \frac{299438000}{5000 - 1940} = 97856шт. \quad (15)$$

На основании порученных уравнений также можно выразить минимальную цену (P_{min}), максимальное значение переменных затрат на единицу ($S''_{перем\ max}$) и максимальное значение постоянных затрат ($S_{пост\ max}$):

$$P_{min} = S''_{перем} + \frac{S_{пост}}{q_{факт}}$$

$$S''_{перем\ max} = P - \frac{S_{пост}}{q_{факт}} \quad (16)$$

$$S_{пост\ max} = q_{факт} * (P - S''_{перем})$$

Произведем все необходимые расчеты:

$$P_{min} = S''_{перем} + \frac{S_{пост}}{q_{факт}} = 2278 + \frac{299438}{1500} = 2477,6 руб.$$

$$S''_{перем\ max} = P - \frac{S_{пост}}{q_{факт}} = 5000 - \frac{299438}{1500} = 4800,4 руб.$$

$$S_{пост\ max} = q_{факт} * (P - S''_{перем}) = 1500000 * (5000 - 2278) = 4083000 тыс.руб.$$

Для определения порога рентабельности нам потребуется коэффициент валовой маржи:

$$K_{валовой\ маржи} = \frac{\text{валовая маржа}}{\text{выручка от реализации}} = \frac{4185400000}{7500000000} = 0,56 = >$$

$$\text{Порог рентабельности} = \frac{\text{постоянные расходы}}{K_{валовой\ маржи}} = \frac{2994380}{0,56} = 54432,7 \text{ тыс. руб.}$$

С понятием "порог рентабельности" связано понятие "запас финансовой прочности". Запас финансовой прочности (зона безопасности) представляет собой отношение разности между текущим объемом продаж и объемом продаж в точке

безубыточности к текущему объему продаж, выраженное в процентах. Запас финансовой прочности для анализируемого предприятия составит 69% ($7500000 - 98756/7500000$). Это означает, что предприятие способно выдержать 93-процентное снижение выручки от реализации без серьезной угрозы для своего финансового положения. Если выручка от реализации опускается ниже порога рентабельности, то финансовое состояние предприятия ухудшается, образуется дефицит ликвидных средств.

Зависимость объема от соотношения издержек и цены реализации используется в обосновании плановых заданий. Если известны постоянные затраты, цена единицы изделия, переменные затраты на единицу изделия, а также сумма запланированной прибыли, то объем продаж, обеспечивающий желаемую прибыль определяется по формуле:

$$q_{пл} = \frac{Z_{пост.} + R_{пл}}{P - Z''_{перем.}} \quad (17)$$

где $R_{пл}$ - плановая сумма прибыли

Таким образом, если предприятие желает получить прибыль в планируемом году 500 млн. руб., то необходимый объем продаж должен составить:

$$q_{пл} = \frac{299438000 + 500000000}{5000 - 1970} = 25541 \text{ шт.}$$

Это означает, что объем выпуска в планируемом году должен превысить фактический выпуск отчетного года на 105411,5 тыс.шт.

Сравним показатели отчетного и предыдущего года, а также рассчитаем эти же показатели с условием перехода на новый вид топлива, и сведем их в одну таблицу 3.3.2

Как показывают данные таблицы предприятие прошло порог рентабельности, имеет прибыль и солидный запас финансовой прочности (93% выручки). Однако запас финансовой прочности у предприятия снизился по сравнению с предыдущим годом на 0,01%. Отрицательное влияние на этот показатель оказало увеличение порога рентабельности.

В результате проведенных расчетов мы видим, что все показатели анализируемого предприятия находятся значительно выше нормы. Так, например, критический объем производства, при котором фирма не будет получать ни прибыли, ни убытка составляет 97856 тыс. шт., а фактический объем производства составил в 2015 году 150000 шт.

Таблица 3.3.2. Анализ взаимосвязи между затратами объемом производства и прибылью на предприятии ООО «Акватория»

Показатели	Предыдущий год	Отчетный год	Отклонение, +/-	Планируемый год	Отклонение, +/-
Выручка от реализации, тыс. руб.	600000 0	750000 0	1500000	800000 0	650000 0
Переменные затраты, тыс. руб.	368900 0	418540 0	496400	383990 0	334350 0
Валовая маржа, тыс. руб.	231100 0	331460 0	1003600	416010 0	315650 0
Постоянные затраты, тыс. руб.	270568	299438	28870	299438	270568
Прибыль, тыс. руб.	204043 2	301516 2	974730	386066 2	288593 2
Сила воздействия операционного рычага	1,1	1,1	-0,03	1,1	1,11
Критический объем продаж, шт.	88421	97856	9435	97856	88420
Выручка в точке безубыточности, тыс. т.	442105	489278	47173,2 0	575828	528655
Запас финансовой прочности	93%	93%	0,01	93%	0,92

Минимальная цена составляет 2477,6 руб., а фактическая стоимость одной штуки изделия 5 тыс. руб., а также значение постоянных и переменных затрат находятся ниже максимального

значения. Можно сделать вывод, что данное предприятие, находясь выше точки безубыточности, получает прибыль, а для ее повышения предприятие может снизить себестоимости за счет снижения переменных затрат. Таким образом, благодаря переходу на отечественный сорбент прибыль может увеличиться на 28%.

Заключение

Организация управления затратами на производство и реализацию продукции – это сложный процесс, который означает по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, т.к. охватывает все стороны происходящих производственных процессов. В отечественной практике под управлением издержками производства понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявления резервов и снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции является планирование, учет и калькулирование затрат, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи.

Объектом исследования данного дипломного проекта является промышленное предприятие ООО «Акватория», занимающееся производством фильтров для воды. Предприятие находится в устойчивом финансовом положении, однако, для повышения прибыли, расширения и развития предприятия необходимо найти резервы возможного снижения затрат на производство и уменьшить себестоимость продукции.

На предприятии применяется система учета полных затрат, которая представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости одной единицы продукции, т.е. все прямые производственные затраты и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. Затраты на производство единицы продукции были сгруппированы по статьям калькуляции, что позволило определить структуру затрат предприятия.

Проведенный постатейный анализ затрат показал, что на анализируемом предприятии фактические затраты по отдельным статьям себестоимости оказались выше плановых по независящим от предприятия причинам, в связи с воздействием внешних факторов: рост цен и тарифов на материальные ресурсы, особенно на импортный сорбент, инфляция, снижение спроса. Результаты анализа показали, что основным резервом снижения себестоимости является сокращение затрат на сорбент, используемый непосредственно в технологическом процессе, в связи с высоким удельным весом этих затрат.

В условиях рынка руководители нуждаются в информации о затратах на изготовление продукции и ее реализацию, не

искаженных в результате распределения косвенных расходов. Данную информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости и маргинальном доходе предоставляет система директ-костинг. Маржинальный анализ широко применяется в странах с развитыми рыночными отношениями. Это самый эффективный метод решения взаимосвязанных задач, отслеживающий зависимость финансовых результатов бизнеса от издержек и объемов производства. Проведение маржинального анализа базируется на современной системе учета себестоимости “директ - костинг” (системе управления себестоимостью).

В системе “директ -костинг” кроме разделения затрат на постоянные и переменные применяется категория маржинального дохода. Маржинальный доход предприятия – это выручка минус переменные издержки. Он включает в себя не только постоянные затраты, но и прибыль.

Проведенный маржинальный анализ на базе данных ООО «Акватория» показал, что предприятие прошло порог рентабельности, имеет прибыль и солидный запас финансовой прочности –93%. Запас финансовой прочности у предприятия снизился на 1 %.Отрицательное влияние на этот показатель оказало увеличение порога рентабельности. Повышение уровня порога рентабельности произошло за счет роста постоянных расходов, а следовательно повышения доли маржинального дохода в цене. Рост постоянных издержек на анализируемом предприятии объясняется повышением уровня автоматизации и механизации производственного процесса. Внедрение автоматизации привело к относительному утяжелению постоянных издержек и, соответственно, к уменьшению доли переменных издержек в себестоимости единицы продукции. Внедрение автоматизации привело к относительному утяжелению постоянных издержек и, соответственно, к уменьшению доли переменных издержек в себестоимости единицы продукции.

Однако в долгосрочной перспективе ожидается повышение спроса на товар. Предприятие, находясь выше точки безубыточности, получает прибыль, а для ее повышения рекомендуется снизить себестоимость за счет снижения переменных затрат.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций от 31.10.2000 №94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 07.05.2003 N 38н)
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 N 33н (ред. 27.11.2006);
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (действует с 1 января 2013 года)

Книги под фамилией автора

4. Баханькова Е.Р. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Е.Р. Баханькова. - М.: ИЦ РИОР, ИНФРА-М, 2011. 255 с.
5. Вахрушева. О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2012. 252 с.
6. Вахрушина М.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие - М.: Вузовский учебник, 2009. 463 с.
7. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: Учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. - М.: Юрайт, 2013. 551 с.
8. Гаррисон Р., Норн Э., Брюэр П. Управленческий учет. 12-е издание/Пер. с англ. – СПб.: «Питер», 2010. 592 с.
9. Иванов В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. 208 с.
10. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. 576 с.
11. Ивашкевич О.В. Управленческий учет и анализ в розничной торговле одеждой: Учебное пособие / О.В. Ивашкевич. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. 127 с.
12. Карпова Т.П. Управленческий учет. Учебник / Карпова Т. П. – Москва: Юнити-Дана, 2012 . 352 с.
13. Калиновский С.А. Управленческий учет и анализ использования технологической оснастки: Монография / С.А. Калиновский. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. 156 с.

14. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Практикум / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. 100 с.
15. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. 484 с.
16. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 352 с.
17. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д.В. Лысенко. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2012. 478 с.
18. Мельник М.В. Анализ и контроль в коммерческой организации: учебник – м.: Эксмо, 2011 г. 560 с.

Библиографическое описание документа из Internet

19. Информационно – правовой портал -<http://www.garant.ru>
20. Официальный сайт компании «КонсультантПлюс» - <http://www.consultant.ru/>
21. Официальный сайт министерства финансов - <http://minfin.ru/ru/>