
ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

И.Т. Абдукаримов, М.В. Беспалов

**ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЙ
АНАЛИЗ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ



Электронно-
Библиотечная
Система
znanium.com

657.1(04)

А 139

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ – БАКАЛАВРИАТ

серия основана в 1996 г.

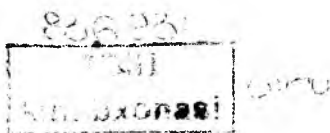


И.Т. АБДУКАРИМОВ

М.В. БЕСПАЛОВ

ФИНАНСОВО- ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ (анализ деловой активности)

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ



Электронно-
Библиотечная
знаниум.com

Соответствует
Федеральному государственному
образовательному стандарту
3-го поколения

Москва
ИНФРА-М
2013

657.1(07)

4336.6ч

УДК 338.984(075.8)

ББК 65.053я73

A13y

Абдукаримов И.Т., Беспалов М.В.

A13 Финансово-экономический анализ хозяйственной деятельности коммерческих организаций (анализ деловой активности): Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 320 с. — (Высшее образование: Бакалавриат).

ISBN 978-5-16-005165-9

В учебном пособии разработана методика оценки и анализа показателей деловой активности коммерческой организации, дается характеристика критериев и показателей эффективности и на их основе подготовлена классификация показателей эффективности организации. На конкретном примере финансовой и управленческой отчетности ОАО «Вымпел» излагается методика анализа производственной деятельности, основных и оборотных средств, трудовых ресурсов, производственных затрат, прибыли и рентабельности, инвестиционной деятельности и инвестиционных проектов. Для закрепления этой методики слушателям предлагается самостоятельно осуществлять анализ на примере бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «Химик», которая приведена в приложении к учебному пособию.

Учебное пособие будет полезно изучающим методы экономического анализа, магистрам, преподавателям, а также практическим работникам, связанным с учетом, аудитом, анализом и планированием хозяйственной деятельности.

ББК 65.053я73

ISBN 978-5-16-005165-9

© Абдукаримов И.Т., Беспалов М.В., 2012

Подписано в печать 25.02.2012.

Формат 60×90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.

Усл. печ. л. 20,00. Уч.-изд. л. 21,47.

Тираж 500 экз. Заказ № 5650

ТК 178500-10372-250212

ООО «Научно-издательский центр ИНФРА-М»

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31В, стр. 1

Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12.

E-mail: books@infra-m.ru

http://www.infra-m.ru

Отпечатано с готовых диапозитивов в ОАО ордена «Знак Почета»

«Смоленская областная типография им. В. И. Смирнова».

214000, г. Смоленск, проспект им. Ю. Гагарина, 2.

ВВЕДЕНИЕ

Одним из условий успешного функционирования предприятия в рыночной экономике является эффективное управление материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами, в основе которого лежат их оценка и анализ. В связи с этим у авторов возникла идея разработать учебно-методический инструментарий анализа финансово-хозяйственной деятельности с использованием информации, содержащейся в финансовой отчетности фирмы ОАО «Вымпел», а также методики определения факторов и путей повышения эффективности работы предприятий.

Данное учебное пособие составлено по программе дисциплины «Комплексный анализ хозяйственной деятельности». В учебном пособии разработана методика оценки и анализа показателей, характеризующих деловую активность коммерческой организации. На конкретном примере финансовой и управленческой отчетности ОАО «Вымпел» излагается методика анализа производственной деятельности, основных и оборотных средств, трудовых ресурсов, производственных затрат, прибыли и рентабельности, капитальных вложений, инвестиционной деятельности и инвестиционных проектов. Для закрепления материала слушателям предлагается самостоятельно осуществлять анализ на примере бухгалтерской (финансовой) отчетности и данных управленческой отчетности ОАО «Химик», которые приведены в приложении к учебному пособию.

Перед тем как приступить к анализу, необходимо иметь четкое представление о действующих объективных экономических законах и закономерностях применительно к изучаемым объектам, критериям и показателям, их характеризующим, и методам оценки. В связи с этим во всех главах при изложении вопросов, связанных с задачами анализа, отмечается, какие объективные экономические законы и закономерности должны действовать и учитываться руководством организации при управлении данным объектом, по каким показателям производится оценка и какова методика определения этих показателей.

Учебное пособие прошло апробацию в процессе преподавания в высших и средних учебных заведениях, на курсах повышения квалификации.

Авторы при написании работы поставили две цели:

- 1) разработать инструментарий овладения методикой оценки и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия, выявления резервов повышения эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

2) вооружить преподавателя методическим пособием по проведению лекционных и практических занятий на уровне, соответствующем современным требованиям.

Целью изучения дисциплины «Комплексный анализ хозяйственной деятельности» является овладение слушателями знаниями и навыками мониторинга и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия и на этой основе выработка умения составлять рекомендации для принятия управленческих решений по повышению эффективности хозяйственной деятельности.

Учебное пособие предназначено для студентов экономических специальностей, преподавателей, читающих соответствующие курсы, магистров, аспирантов, а также практических работников, занимающихся вопросами управления предпринимательской деятельностью на микроуровне. Данный материал также может быть использован на курсах подготовки и переподготовки бухгалтеров, финансистов и экономистов.

ГЛАВА 1. ОЦЕНКА И АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ПРОИЗВОДСТВА И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ИЗУЧЕНИЯ ТЕМЫ

Целью изучения темы является овладение студентами знаниями и навыками оценки и анализа показателей производства и реализации продукции на предприятиях.

Изучив данную тему, студент будет:

знать:

- показатели, характеризующие выполнение производственной программы и реализации продукции;
- роль и значение показателей, характеризующих объемы произведенной и реализованной продукции, их влияние на качественные показатели работы предприятия;
- факторы, влияющие на объемы производства и реализации продукции;
- показатели, характеризующие качество продукции и пути ее повышения;

уметь:

- пользоваться финансовой, статистической и внутренней отчетностью как источниками управленческого анализа;
- определять показатели, характеризующие состояние и эффективность производства и реализации продукции;
- анализировать объем произведенной и реализованной продукции;
- определять влияние основных факторов на объемы производства и реализации продукции;
- разрабатывать необходимые рекомендации для принятия управленческих решений по увеличению объема производства, реализации и улучшения качества продукции.

1.1. ЗАДАЧИ АНАЛИЗА ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Система бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности является основной информационной базой для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Составление внешних отчетов относится к сфере финансового учета (*financial accounting*), который жестко подчинен стандартным принципам, а составление внутренних отчетов — к системе управленческого, менее регламентированного учета.

Понятия «управленческий» и «финансовый учет и анализ» пришли к нам из современной зарубежной литературы. Различие между финансовым и управленческим учетом было определено в 1972 г.

Национальной ассоциацией бухгалтеров США (*National Association of Accountants, NAA*) при разработке программы для дипломированных управленческих бухгалтеров (*The Certified Management Accountant, CMA*). Согласно этой программе в систему финансового и управленческого учета входят отчетность и анализ.

В *бухгалтерской* (финансовой) отчетности представлена информация о финансовом состоянии предприятия, а именно о наличии финансовых ресурсов предприятия, их распределении и использовании, данные о финансовых результатах (прибыли), наличии и движении собственного и заемного капитала, денежных потоках, состоянии дебиторской и кредиторской задолженностей, состоянии и изменениях основных средств, нематериальных активов и т.п.

В *управленческой отчетности* представлена информация о состоянии, обеспеченности и использовании ресурсов предприятия, организации и результатах выполнения производственной программы, т.е. производственной и деловой активности. Таким образом, управленческая отчетность отражает внутренние проблемы предприятия: размеры, стоимость и эффективность использования ресурсов производства, измерение затрат, формирование центров производства продукции, ее качество, конкурентоспособность, цену, сферу реализации, от которых зависят финансовые результаты предприятия.

Информация управленческого учета является основным источником для управленческого анализа. В международной практике под управленческим учетом подразумевается не только бухгалтерский учет внутренней информации, но и анализ хозяйственной деятельности, доступной только для внутренних пользователей информации о результатах анализа хозяйственной деятельности.

От точности управленческого анализа зависит основной результат — прибыль, которая затем становится объектом финансового анализа. В этом проявляются единство целей и различие объектов управленческого и финансового анализа. Каждый из объектов решает свою задачу в рамках единой стратегии бухгалтерского учета и анализа деятельности предприятия.

Управленческий анализ представляет собой важнейшую составляющую управленческого учета, основанного на управленческой отчетности. Эффективность проведения управленческого анализа во многом зависит от того, насколько управленческий учет адаптирован к реальным потребностям организации. Задача постановки управленческого учета в организации поддается решению лишь тогда, когда четко сформулированы ее управленческие потребности.

В период перехода к рыночным отношениям актуальными становятся процессы интеграции управленческого анализа и менеджмента, что отражает взаимодействие двух концепций управления деловой

активностью предприятия. Взаимодействие менеджмента (как концепции управления) и управленческого анализа (как концепции информационной поддержки управления) создает возможность активизации деловой активности и снижения риска принятия ошибочных управленческих решений. Менеджерам тем легче управлять хозяйственной деятельностью, использованием материальных трудовых и финансовых ресурсов организации, чем более совершенной является ее система управленческого учета и анализа.

Если ранее многие системы управленческого учета и анализа ориентировались на изучение производственной себестоимости для оценки запасов сырья и материалов и определения величины прибыли, то современные системы управления, наряду с традиционными задачами, включают следующие прогнозные решения:

- о производстве и реализации продукции;
- ассортименте и качестве продукции;
- приобретении сырья и материалов для производства продукции;
- приобретении техники и технологии;
- количестве и качестве трудовых ресурсов и т.п.

Объекты управленческого анализа гораздо шире, чем только анализ затрат, и их можно сформулировать как систему комплексного анализа деловой активности, включающую анализ:

- выполнения производственной программы и реализации продукции;
- затрат производства и реализации продукции;
- состояния, обеспеченности и эффективности использования основных и оборотных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов;
- инвестиционной деятельности и инвестиционных проектов.

Вышеизложенное позволяет определить *управленческий анализ* как комплексный и системный экономический анализ хозяйственной деятельности, целью которого является изучение прошлой, текущей, а главное, будущей деятельности предприятия, основанной на прогнозировании его доходов, расходов и финансовых результатов при выборе им той или иной хозяйственной тактики.

В странах с рыночной экономикой, отличающейся более стабильной, чем в России, внутренней и внешней экономической средой, все большее значение приобретают следующие приемы управленческого учета и анализа: функциональный учет затрат (*ABC*), система «таргет-костинг» (*TC*), стратегическое управление затратами (*SCM*), а также анализ, основанный на концепции стратегических бизнес-единиц (*СБЕ*). Применение этих видов управленческого анализа в развивающейся рыночной экономике России способствует своевременному выявлению имеющихся резервов повышения эффектив-

ности использования ресурсов, экономии затрат и устранению выявленных недостатков.

Очевидно, что каждый руководитель и предприниматель в условиях жесткой конкуренции должен принимать эффективные управленческие решения. Любое экономическое решение на любом уровне должно базироваться на знании объективных экономических законов, проявляющихся в хозяйственной деятельности, состоянии внутренних и внешних факторов. Управленческий анализ является одним из методов исследования воздействия основных экономических законов и закономерностей на процесс управления хозяйственной деятельностью.

К важнейшим требованиям объективных экономических законов, которыми следует руководствоваться при управлении и анализе хозяйственной деятельности, относятся следующие положения.

1. Рост объема производства должен сопровождаться эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, повышением производительности труда, экономией производственных и непроизводственных затрат.

2. Увеличение объема производства и реализации продукции должно сопровождаться увеличением прибыли и рентабельности.

3. Рост объема производства в основном должен осуществляться за счет интенсивных факторов при полном использовании экстенсивных факторов.

4. Темп роста производительности труда должен превышать темп роста фонда оплаты труда и численности производственных и непроизводственных работников. В связи с этим рост производительности труда должен приводить к экономии фонда оплаты труда.

5. Темп роста маржинальной прибыли должен превышать темп роста постоянных расходов.

6. Доля инноваций в инвестиционных вложениях должна иметь тенденцию постоянного роста.

7. Модернизация всегда должна сопровождаться повышением показателей эффективности хозяйственной деятельности.

Каждый экономический закон и связанные с ним закономерности имеют свои специфические функции в рамках любой экономической системы. Отклонение от основных требований объективных экономических законов и закономерностей в результате экономической неграмотности или их нарушения с целью получения кратковременной выгоды приводит к разбалансированию взаимосвязей явлений в хозяйственной деятельности и в конечном счете — к кризису и банкротству.

1.2. ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА РЕЗУЛЬТАТИВНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Одной из важных задач экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности любой организации является определение влияния различных факторов, т.е. показателей, отражающих состояние ее внутренней и внешней среды. При этом, однако, следует различать понятия «фактор» и «причины». В экономической литературе слово «фактор» отражает причинную связь, оказывающую постоянное влияние на результативные показатели, которую следует учитывать при планировании и анализе хозяйственной деятельности (например, обеспечение производства сырьем, материалами, трудовыми, финансовыми и материальными ресурсами и т.п.). «Причина» — это также причинная связь, влияющая на результаты хозяйственной деятельности, но не имеющая постоянного характера (например, стихийные бедствия, кражи, бандитизм и т.п.).

Формирование факторов внутренней и внешней среды зависит от конкретных условий, видов, времени, места деятельности предприятия. Рассмотрим классификацию факторов внутренней и внешней среды, оказывающих влияние на показатели хозяйственной деятельности предприятия.

Факторы внутренней среды предприятия — это действия, связанные с управленческими решениями внутри предприятия. На практике, как правило, выделяют шесть групп основных факторов внутренней среды: персонал, технология, материальные ресурсы, НИОКР (научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы), месторасположение фирмы и менеджмент.

В свою очередь, каждая из групп имеет свои подгруппы. Например, **фактор «персонал»** — это группа показателей, связанных с состоянием, обеспеченностью и эффективным использованием трудовых ресурсов. Для создания и функционирования производственной фирмы необходимо укомплектовать ее кадрами, соответствующими определенным требованиям, организовать подготовку и переподготовку кадров. А при анализе финансово-хозяйственной деятельности следует проверять, как организован подбор кадров и каков уровень обеспеченности кадрами организации в целом.

Для повышения мотивации персонала необходимо создать результативную систему материального и морального стимулирования, а при анализе деятельности — определять уровень эффективности применяемых моральных и материальных стимулов.

Фактор «технология» — это группа факторов, находящаяся в зависимости от уровня научно-технического прогресса, миссии организации и потребностей рынка. К этой группе факторов относятся показатели, характеризующие состояние, обеспеченность и эффек-

тивность использования материально-технической базы предприятия, например: стоимость основных средств, их структура, уровень износа (амортизации), производительность машин и оборудования, фондоемкость, фондоотдача, эффективность использования конкретных видов основных средств и фондов в целом, фондовооруженность.

Данная группа факторов относится к стратегическим факторам, так как от них зависят конкурентоспособность и эффективность деятельности предприятия, что необходимо учитывать при стратегическом планировании производства и экономическом анализе.

Фактор «научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы» (НИОКР) характеризуется следующей системой показателей:

- количественный и качественный состав НИОКР;
- затраты на НИОКР;
- эффективность использования результатов НИОКР.

К этой группе также относятся объем инноваций и инвестиции в модернизацию производства.

В новой финансовой отчетности в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках введены специальные разделы «Наличие и движение результатов НИОКР» и «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов», которые позволяют провести анализ эффективности инвестированных в НИОКР финансовых ресурсов. В бухгалтерском балансе в разделе «Внеоборотные активы» впервые вводится статья «Результаты исследований и разработок».

Фактор «менеджмент» позволяет определять эффективность управления производством, влияние изменения системы управления на количественные и качественные показатели хозяйственной деятельности.

Факторы внутренней среды во многом зависят от действий и контроля со стороны менеджеров организации, тогда как факторы внешней среды от этого не зависят. Поэтому их действие должно быть определено, изучено при анализе и использовано в стратегическом планировании и при принятии управленческих решений.

К факторам внешней среды относятся:

- поставщики;
- решения государственных органов управления;
- налоговая система ;
- конкуренты и конкурентная среда;
- социальные и экономические показатели региона, страны;
- покупатели и др.

Факторы внешней среды реально воздействуют на стратегию организации, а также на все количественные и качественные показате-

тели ее хозяйственной деятельности, поэтому их необходимо учитывать при экономическом анализе и разработке управленческих рекомендаций по результатам анализа.

Факторы внутренней и внешней среды также могут классифицироваться по следующим признакам.

По степени воздействия:

- а) основные;
- б) второстепенные.

По степени количественного измерения:

- а) поддающиеся измерению;
- б) не поддающиеся измерению.

По времени воздействия:

- а) постоянные;
- б) временные.

По охвату воздействия:

- а) общие;
- б) специфические.

По степени детализации:

а) простые — одна причина (например, количество рабочих дней);

б) сложные — комплексные причины (например, производительность труда).

По характеру действия:

- а) объективные;
- б) субъективные.

По способу определения:

- а) прямые;
- б) косвенные.

По степени действия: 1-го; 2-го; 3-го и т.д. порядка.

Фактор 1-го порядка непосредственно влияет на результативный показатель: например, изменение цен и физического объема влияет на объем реализованной продукции; численность работников и производительность труда — на объем произведенной продукции и т.д. Фактор 2-го порядка влияет на результативный показатель посредством изменения фактора 1-го порядка; например, изменения цен и физического объема производства вначале изменяют сумму доходов, которые, в свою очередь, изменяют сумму прибыли.

В процессе анализа и управления факторами внутренней и внешней среды каждый фактор необходимо уметь измерить, оценить и принять по ним управленческие решения. А для этого необходимо, чтобы:

1) по каждому фактору была собрана информация, т.е. создана система внутренней отчетности и сбора внешней информации;

2) каждый фактор воздействовал прямым или косвенным образом на результативные показатели деятельности организации;

3) по каждому фактору можно было применять многоальтернативное прогнозирование и планирование.

При определении влияния факторов применяются детерминированные и стохастические, аддитивные и мультипликативные приемы и методы.

Детерминированные (от лат. *determino* — определяю) модели рассматривают прямые факторы, поддающиеся количественному измерению, оказывающие прямое влияние на результативные показатели. Для расчета влияния факторов при использовании детерминированной модели применяются методы скорректированных показателей, цепных подстановок, абсолютных и относительных величин, метод аддитивного разложения основных показателей, балансовый метод.

Стохастическое (от греч. *stochasis* — догадка) моделирование применяется при определении влияния факторов, которые не имеют прямого влияния на результативный показатель, т.е. между ними нет прямой зависимости. Для расчета влияния таких факторов применяются методы корреляции, ранжирования, регрессионного и линейного программирования.

Здесь также можно применить мультипликативную модель зависимости результативного показателя от неявных факторов.

1.3. ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ ВЫПОЛНЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ПРОГРАММЫ И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ

Одним из важнейших показателей деловой активности является объем выпуска продукции, который оказывает влияние на все другие объемные и качественные показатели работы предприятия, в частности на выручку от реализации продукции, объем произведенных затрат, себестоимость продукции, финансовые результаты от основной деятельности, дебиторскую и кредиторскую задолженность.

С переходом экономики Российской Федерации на рыночные отношения каждое предприятие самостоятельно определяет объем и ассортимент выпуска и реализации продукции с учетом специфики его отраслевой деятельности, производственной мощности и спроса на производимую продукцию или оказание услуг. В связи с этим руководители предприятий, принимая решение о выпуске продукции, должны провести тщательное маркетинговое исследование рынка, оценить возможные количество, качество и себестоимость продукции, составить текущий и перспективный бизнес-планы.

Основными источниками изучения показателей выпуска и реализации продукции является финансовая, управленческая, статистическая и оперативная отчетность. В финансовой отчетности эти данные представлены в отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала, отчете о движении денежных средств, пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, а в статистической отчетности — в отчете организации (объединения) по производству продукции за год, отчете по труду, отчете по готовой продукции, отчете о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Более подробные данные о производственной деятельности представлены в управленческом учете и отчетности, которые доступны доверенным лицам и компетентным работникам данного предприятия. Для детального изучения хода выполнения производственной программы и реализации продукции следует также использовать данные оперативной отчетности, учетных регистров и первичного учета. При необходимости для сравнительного анализа используются материалы других предприятий. Все эти разнообразные источники нужно использовать комплексно, так как они взаимно дополняют друг друга.

Для квалифицированного руководства производственной деятельностью, принятия эффективных управленческих решений необходимо использовать показатели и категории, характеризующие производственную деятельность и реализацию продукции. К основным показателям относятся: объемы валовой, товарной и реализованной продукции; выпуск изделий в натуральном выражении; показатели качества продукции; величина производственных запасов; объемы незавершенного производства и готовой продукции; величина валовой и чистой выручки от реализации продукции; денежные средства, полученные от покупателей.

Валовая продукция предприятия — это стоимость готовых изделий, полуфабрикатов и услуг промышленного характера, отпущенных на сторону, изготовления и ремонта тары, если она не включена в цену затариваемой продукции. В отчетности валовая продукция имеет название «объем продукции (работ, услуг)».

Объем валовой продукции учитывается в сопоставимых оптовых ценах предприятия (без НДС и акцизного налога). В отчетности также приводится показатель валовой продукции в действующих в отчетном году оптовых ценах предприятия. Эти данные имеются в отчете организации (объединения) по производству продукции за год. Показатель валовой продукции служит для определения численности персонала, производительности труда, фондоотдачи, уровня расходов по оплате труда, общепроизводственных расходов и расходов периода.

Товарная продукция характеризуется стоимостью изделий, подготовленных к реализации, и оценивается в действующих оптовых ценах предприятия. Для оценки выполнения плана весь объем товарной продукции пересчитывается в плановых ценах. Отклонение фактических оптовых цен на товарную продукцию от плановых может быть результатом изменения цен или количества выпущенной продукции. Показатели товарной продукции служат для расчета уровня себестоимости, затрат на 1 руб. товарной продукции, объема реализации и установления финансовых результатов. В отчетности данные о товарной продукции отсутствуют, их можно определить расчетным путем.

Готовая продукция — это остаток фактически произведенной продукции (по себестоимости), прошедшей испытания и приемку, укомплектованной всеми частями согласно условиям договора с заказчиками и соответствующей техническим условиям и стандартам. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и несданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершенного производства.

Данные о готовой продукции за определенный период в отчетности отсутствуют, однако в бухгалтерском балансе имеются данные об их остатках на начало и конец отчетного периода. Итоговую сумму произведенной готовой продукции также можно определить по Главной книге, счет «Готовая продукция».

Объем реализуемой продукции представляет собой стоимость отгруженной покупателям, оплаченной ими продукции в действующих оптовых ценах предприятия или когда продавец признал ее как доход. Данные о реализации товаров имеются в финансовой отчетности в отчете о прибылях и убытках.

Руководители предприятий, знакомясь с отчетностью, должны обратить внимание на темп изменения валовой, товарной и реализованной продукции. Так, превышение объема валовой продукции над ростом объема готовой продукции является результатом увеличения объема незавершенного производства, например недокомплекта продукции, отсутствия отдельных видов сырья и продукции. Превышение темпа роста объема готовой продукции над ростом объема реализации продукции может быть результатом увеличения остатка готовой продукции из-за отсутствия спроса на нее, неэффективного маркетинга, ухудшения качества.

Качество продукции — это совокупность ее свойств, обеспечивающих удовлетворение определенных потребностей покупателей. Продукция разных отраслей имеет свои специфические параметры качества. В ряде отраслей промышленности, производящих предметы потребления, продукция делится по сортам (высший сорт, первый, второй и третий). Обобщающим показателем качества такой

продукции служит показатель средней сортности. Качество продукции также характеризует соответствие уровням мировых стандартов, количество предъявленных рекламаций и претензий покупателей, комплектность продукции, степень соответствия требованиям, предусмотренным стандартами или техническими условиями.

Производственные запасы характеризуются стоимостью запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, возвратных отходов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий по себестоимости, предназначенных для производства продукции на данном предприятии. Каждое предприятие должно иметь количество производственных запасов, необходимое для обеспечения установленного объема производства. Их недостаток приводит к перебоям в производстве продукции, излишек — к замедлению оборачиваемости оборотных средств, увеличению налога на имущество. Сокращение сверхнормативных производственных запасов отрицательно влияет на финансовое состояние предприятия и экономики в целом.

Руководители предприятий, знакомясь с финансовой отчетностью, должны обратить внимание на изменение остатка производственных запасов в бухгалтерском балансе. Увеличение или уменьшение величины производственных запасов еще не указывает на качественные изменения в хозяйственной деятельности предприятия. Необходимо темп изменения величины производственных запасов сравнить с темпами изменения объема производственных затрат, готовой продукции и суммы реализации. Если производственные запасы возросли в большем объеме, чем производственные затраты и объем реализованной продукции, это указывает на образование сверхнормативных запасов, сокращение оборачиваемости оборотных средств, перебои в производстве и увеличение размера налоговых платежей в бюджет.

Незавершенное производство — это произведенные фактические затраты по незавершенному производству и незавершенной работе. Данные по незавершенному производству показываются в бухгалтерском балансе как остатки на начало и конец года и являются частью оборотных средств. Руководители предприятий должны иметь в виду, что чрезмерное увеличение остатков незавершенного производства может быть результатом недокомплекта продукции, отсутствия отдельных видов сырья и материалов. В связи с этим необходимо сравнить темп роста объема незавершенного производства с темпом роста объема готовой продукции. Увеличение первого показателя по сравнению со вторым указывает на недостатки в работе по комплектованию производства необходимыми материалами.

Валовая выручка от реализации продукции (работ, услуг) предприятия отражает всю выручку от совокупных продаж, оцененных

по ценам счетов-фактур вместе с налогами, уплачиваемыми покупателями и заказчиками без учета скидок, возвратов продукции и пр. Она включает в себя налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизы.

Чистая выручка от реализации — это выручка от реализации продукции (работ, услуг) за вычетом НДС, акцизов, ценовых скидок, стоимости возвращенных покупателями товаров. Она показывается в отчете о прибылях и убытках.

Валовая и чистая выручка от реализации являются доходом от основной деятельности предприятия и влияют на его финансовое состояние.

Однако, знакомясь с финансовой отчетностью, необходимо выручку от реализации сравнивать с величиной денежных средств, полученных от покупателей (отчет о движении денежных средств). Чем выше сумма выручки от реализации, тем больше полученный доход. Но эта сумма дохода еще должна поступить на счет предприятия. Разница отражается в дебиторской задолженности. Предприятие может использовать лишь те денежные средства, которые поступили, а не полученный доход.

Денежные средства, полученные от покупателей, — это сумма денежных средств, поступивших за отчетный период на банковские счета предприятия или в виде векселей за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. (Более подробно об этом виде доходов изложено в § 4.4 «Денежные потоки, методика их оценки и анализа».)

Для планирования и учета используются также натуральные и условно-натуральные показатели. Последние применяются при производстве продукции различного объема (размеров), когда с помощью переводного коэффициента делается перерасчет выпущенной продукции в единый, условный измеритель. Так, в хлебопекарной промышленности измерителем выпуска продукции по видам изделий является их физическая масса, в производстве безалкогольных напитков и виноделии — емкость в декалитрах, в консервной промышленности — число условных банок.

1.4. АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ ПРОГРАММЫ И ПЛАНА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

При изучении производственной программы вначале необходимо определить выполнение плана и динамику по валовой и готовой продукции в сравнении с объемом реализованной продукции (табл. 1.1).

Таблица 1.1

**Выполнение производственной программы и плана реализации продукции
ОАО «Вымпел» за 2010 г. (тыс. руб.)**

Показатель	2009 г.	2010 г.		Отклонение по сравнению с			
		по плану	фактически	планом		2009 г.	
				Сумма	Темп изменения, %	Сумма	Темп изменения, %
Валовая продукция в оптовых ценах	13 300	18 500	17 400	-1100	-6,0	4100	30,8
Готовая продукция в оптовых ценах	13 282	18 000	17 239	-761	-4,2	3957	29,8
Объем реализованной продукции без НДС и акцизов	9951	15 484	16 428	944	6,1	6477	65,1

Данные табл. 1.1 показывают, что план по выпуску валовой продукции невыполнен на 6,0%, а по готовой продукции — на 4,2%. По сравнению с прошлым годом валовая продукция возросла на 30,8%, или на 4100 тыс. руб., а товарная продукция — на 29,8%, или 3957 тыс. руб. Такое различие в объеме валовой и готовой продукции привело к увеличению остатка незавершенного производства (см. сокращенный бухгалтерский баланс в приложении 1). При этом объем реализованной продукции увеличился как по сравнению с планом, так и с прошлым годом. Это способствовало уменьшению остатка готовой продукции.

Наряду с определением соотношения выполнения плана и изменений за год объемов валовой, готовой и реализованной продукции, необходимо оценить их динамику за ряд лет путем вычисления абсолютного отклонения и темпов изменения по сравнению с базисным периодом и прошлым годом.

Покажем методику расчета динамики производства готовой продукции за 5 лет на примере (табл. 1.2).

При расчете динамики показателей хозяйственной деятельности данные должны быть сопоставимыми; в нашем примере они приводятся в сопоставимых ценах.

Чтобы рассчитать объем готовой продукции в сопоставимых ценах, т.е. с учетом индекса цен (I_p), необходимо объем готовой продукции (ГП) данного года разделить на индекс цен по формуле

$$ГП' = ГП_1 : I_p,$$

где ГП' — скорректированная сумма готовой продукции по ценам базисного года (или $Q_1 P_0$, где Q_1 — объем продукции текущего года; P_0 — цены базисного года); ГП₁ — сумма готовой продук-

Таблица 1.2

Динамика производства готовой продукции ОАО «Вымпел» за 2006–2010 гг.

Год	Объем готовой продукции, тыс. руб.		Индекс цен	Абсолютное отклонение по сравнению с 2006 г., тыс. руб.		Темп изменения по сравнению с 2009 г., тыс. руб.	
	в фактических ценах	в ценах 2006 г.		в фактических ценах	в ценах 2006 г.	в фактических ценах	в ценах 2006 г.
2006	8350	8350	1	–	–	100	100
2007	9970	4532	2,2	1620	–3818	119,4	54,3
2008	11 600	4461	2,6	3250	–3889	138,9	53,4
2009	13 282	4427	3,0	4932	–3923	159,1	53,0
2010	17 239	5070	3,4	8889	–3280	206,5	60,7

ции отчетного года (или $Q_1 P_1$, где P_1 — цены текущего года); I_p — индекс цен по сравнению с базисным периодом.

Например, объем готовой продукции по ОАО «Вымпел» в сопоставимых ценах 2006 г. составил 5070 тыс. руб.:

$$P_{10}' = 17\,239 : 3,4 = 5070.$$

Из данных табл. 1.2 видно, что за 5 лет объем готовой продукции по ОАО «Вымпел» в действующих ценах имеет тенденцию к росту, но в сопоставимых ценах выпуск готовой продукции уменьшился и составил 60,7%. Таким образом, увеличение объема производства произошло за счет значительного роста цен, тогда как физический объем производства уменьшился.

Для определения влияния этих факторов необходимо воспользоваться формулой

$$ГП = \sum QP.$$

Чтобы рассчитать влияние изменения цен и физического объема на стоимость выпущенной продукции, необходимо вначале определить объем готовой продукции в сопоставимых ценах ($\sum Q_1 P_0$). В нашем примере он составляет в 2010 г. 5070 тыс. руб.

Затем, сравнив этот показатель, т.е. объем выпущенной продукции отчетного года в базисных ценах ($Q_1 P_0$), с объемом выпущенной продукции базисного года ($Q_0 P_0$), определим влияние изменения физического объема, т.е. выпуска продукции.

По ОАО «Вымпел» в результате снижения выпуска продукции в натуральном измерении в 2010 г. по сравнению с 2006 г. объем готовой продукции уменьшился на 3280 тыс. руб.:

$$\Delta ГП_Q = 5070 - 8350 = -3280.$$

В результате повышения цен по сравнению с 2004 г. в 3,4 раза объем готовой продукции увеличился на 12 169 тыс. руб.:

$$\Delta ГП_p = 17\,239 - 5070 = 12\,169.$$

Таким образом, влияние изменения физического объема выпуска продукции (-3280 тыс. руб.) и повышения цен (12 169 тыс. руб.) дает нам общее отклонение объема выпуска готовой продукции (8889 тыс. руб.):

$$\Delta ГП = \sum Q_1 P_1 - \sum Q_0 P_0 = 17\,239 - 8350 = 8889,$$

или
$$\Delta ГП = -3280 + 12\,169 = 8889.$$

Расчет влияния этих факторов показывает, что объем произведенной продукции в ценах соответствующих лет вырос по сравнению с 2006 г. на 8889 тыс. руб. Однако это увеличение произошло не за счет возрастания физического объема, т.е. количества выпущенной продукции, а за счет роста цен, который увеличил сумму произведенной продукции на 12 169 тыс. руб. За счет снижения физического объема сумма произведенной продукции уменьшилась на 3280 тыс. руб. Если бы цены на продукцию не изменились и остались на уровне 2006 г., выпуск продукции составил бы всего 5070 тыс. руб., т.е. объем производства уменьшился бы на 3280 тыс. руб.

На основании данных, приведенных в табл. 1.2, можно определить влияние изменения цен и физического объема на сумму произведенной продукции отчетного периода (2010) по сравнению с прошлым годом (2009). Для этого сначала необходимо рассчитать индексы цен готовой продукции отчетного года (2010) по сравнению с прошлым годом. В нашем примере он составит 1,13 ($I_{P_{2009}} = 3,4 : 3 = 1,13$), т.е. цены в отчетном году возросли по сравнению с прошлым годом на 13%.

Пересчитаем объем произведенной готовой продукции отчетного года (2010) в ценах прошлого года (2009):

$$ГП_{10}^I = 17\,239 : 1,13 = 15\,256 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма произведенной в 2010 г. продукции в сопоставимых ценах прошлого года ($Q_1 P_0$) составила 15 256 тыс. руб.

В отличие от прошлых лет ОАО «Вымпел» в 2010 г. добилось увеличения объема производства продукции в ценах соответствующих лет на 3957 тыс. руб. (17 239 - 13 282). Это увеличение объема производства произошло в результате роста выпуска продукции (физического объема) и цен.

Таким образом:

а) в результате роста объема производства выпуск готовой продукции увеличился на 1974 тыс. руб. (15 256 - 13 282);

б) рост цен на готовую продукцию увеличил объем произведенной продукции на 1983 тыс. руб. (17 239 – 15 256).

Кроме того, на объем производства продукции влияют: обеспеченность сырьем и материалами; состояние, обеспеченность и эффективное использование материально-технической базы; состояние и эффективность использования трудовых ресурсов предприятия.

Обеспеченность предприятия сырьем, основными и вспомогательными материалами, полуфабрикатами и др. является одним из важнейших факторов, влияющих на объем выпуска продукции. Изучая вопросы снабжения сырьем и материалами, надо определить своевременность поставок, их объем, качество и соответствие установленным ценам. Сырье и материалы расходуются на производство продукции по установленным нормам. Расход сырья по каждому виду изделий должен соответствовать установленной рецептуре. Фактически бывают отклонения от норм из-за ненадлежащего качества сырья и большего процента отходов. Необходимо сопоставить фактический расход сырья и материалов с нормами по каждому виду изделий и сырья, выявить отклонения, изучить причины их возникновения.

Руководители предприятий должны обратить особое внимание на правильность составления договоров поставки сырья и материалов, конкретизацию в них сроков поставки, объемов, качества и цен, а также санкций, применяемых при нарушении условий договора.

Не менее важным фактором является обеспеченность предприятий высококвалифицированными специалистами и эффективность их использования. Этот вопрос рассмотрен в главе 7 «Оценка и анализ состояния и эффективности использования труда и фонда его оплаты».

Объем произведенной продукции, в свою очередь, влияет на доходы предприятия от реализации продукции. Методика анализа объема реализации продукции во многом аналогична анализу выполнения плана по выпуску продукции.

Данные о доходах от реализации продукции показываются в финансовой отчетности в отчете о прибылях и убытках, где отражается сумма выручки от реализации продукции. Ее изменение характеризует деловую активность предприятия. Объем реализации оказывает влияние на все количественные и качественные показатели работы производственных предприятий: величину прибыли, уровень рентабельности, эффективность использования основных и оборотных средств, финансовое состояние в целом.

Реализованной считается та промышленная продукция, которая отправлена покупателю и продавец которой признал доход независимо от времени получения денежных средств. По начисленному

доходу определяются размеры полученной прибыли, уровень рентабельности, уплачиваемых налогов.

В условиях рыночной экономики каждое предприятие реализует свои товары по договорным (свободным) оптовым ценам, в которые входят себестоимость продукции, прибыль, акцизный налог, налог на добавленную стоимость и транспортные расходы по доставке товаров до станции отправления или назначения (по договоренности).

Руководитель предприятия при изучении состояния реализации продукции должен сравнить полученные доходы (отчет о прибылях и убытках) с данными о фактических поступлениях денег за проданные товары (отчет о движении денежных средств). Если имеется большое расхождение между ними, это отражается на дебиторской задолженности (в бухгалтерском балансе). Более подробно эти вопросы изложены в главе 4 «Оборотные средства предприятия, методы их оценки и анализа».

Основными факторами, влияющими на объем реализации продукции (РП), являются показатели товарного баланса, т.е. остатки готовой продукции на начало года (Z_1), объем произведенной продукции (П) и остаток готовой продукции на конец года (Z_2). Их можно подсчитать по формуле

$$Z_1 + П = РП + Z_2, \text{ или } РП = Z_1 + П - Z_2.$$

Запасы готовой продукции и объем выпущенной продукции оказывают прямо пропорциональное влияние на объем реализации продукции, т.е. с их увеличением при прочих равных условиях возрастает и объем реализации. Запасы готовой продукции на конец года влияют обратно пропорционально, т.е. их увеличение указывает на то, что предприятие не смогло реализовать всю произведенную продукцию по различным причинам, которые следует еще выяснить.

На объем реализации продукции влияют факторы, связанные с физическим объемом произведенной продукции и изменением цен, что нами рассмотрено выше. Эти факторы относятся к факторам первого порядка, которые оказывают прямое влияние и определяются по вышеприведенной формуле. В свою очередь, они во многом зависимы от деловой активности, т.е. эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, инвестиционной и инновационной деятельности.

Выручка от реализации продукции, в свою очередь, является важнейшим фактором, влияющим на затраты производства, финансовые результаты работы предприятия и финансовое состояние в целом.

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. В валовую продукцию предприятия включаются:

- а) производственные затраты и готовая продукция;
- б) готовая продукция, полуфабрикаты и услуги промышленного характера, отпущенные на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, не включенные в стоимость затариваемой продукции;
- в) стоимость изделий, подготовленных к реализации;
- г) остаток фактически произведенной продукции, прошедшей испытание и приемку, укомплектованной всеми частями согласно условиям договора с заказчиками и соответствующей техническим условиям и стандартам;
- д) стоимость всей произведенной продукции в оптовых ценах предприятия.

2. В товарную продукцию включаются:

- а) стоимость товаров, произведенных в отчетном году, и сумма оказанных услуг;
- б) готовая продукция, полуфабрикаты и услуги промышленного характера, отпущенные на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, не включенные в стоимость затариваемой продукции;
- в) стоимость изделий, подготовленных к реализации;
- г) остаток фактически произведенной продукции, прошедшей испытание и приемку, укомплектованной всеми частями согласно условиям договора с заказчиками и соответствующей техническим условиям и стандартам;
- д) стоимость всей произведенной продукции в оптовых ценах предприятия.

3. В стоимость готовой продукции включаются:

- а) стоимость товаров, произведенных в отчетном году, и сумма оказанных услуг;
- б) готовая продукция, полуфабрикаты и услуги промышленного характера, отпущенные на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, не включенные в стоимость затариваемой продукции;
- в) стоимость изделий, подготовленных к реализации;
- г) остаток фактически произведенной продукции, прошедшей испытание и приемку, укомплектованной всеми частями согласно условиям договора с заказчиками и соответствующей техническим условиям и стандартам;
- д) стоимость всей произведенной продукции в оптовых ценах предприятия.

4. В объем реализованной продукции включаются:

- а) стоимость товаров, отгруженных и оплаченных покупателями;

- б) стоимость товаров, оплаченных покупателями;
 - в) стоимость товаров, отгруженных покупателям, в действующих оптовых ценах предприятия и признанная продавцами как доход;
 - г) стоимость всей произведенной продукции в оптовых ценах предприятия;
 - д) готовая продукция, полуфабрикаты и услуги промышленного характера, отпущенные на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, не включенные в стоимость затариваемой продукции.
- 5. Качество продукции определяется:**
- а) коэффициентом сортности продукции;
 - б) вкусовыми качествами продукции;
 - в) прочностью и цветом продукции;
 - г) укомплектованностью продукции;
 - д) совокупностью свойств, содержащихся в продукции, удовлетворяющих определенные потребности ее потребителей.
- 6. В производственные запасы предприятия входят:**
- а) стоимость запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, возвратных отходов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий по себестоимости и предназначенных для производства продукции на данном предприятии;
 - б) стоимость запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, возвратных отходов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий по оптовой цене предприятия и предназначенных для производства продукции на данном предприятии;
 - в) стоимость запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, возвратных отходов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий по розничной цене и предназначенных для производства продукции на данном предприятии;
 - г) стоимость готовой продукции, запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, возвратных отходов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий по себестоимости и предназначенных для производства продукции на данном предприятии;
 - д) стоимость запасов сырья, основных и вспомогательных материалов, возвратных отходов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий по себестоимости и предназначенных для реализации.
- 7. К незавершенному производству относятся:**
- а) сырье, материалы по покупным ценам, находящиеся в производственных цехах;
 - б) произведенные затраты по незавершенному производству и незавершенной работе;

- в) произведенные фактические затраты по производству продукции;
 - г) произведенные затраты по нереализованной продукции;
 - д) затраты по производству готовой, но еще не реализованной продукции.
- 8. Валовая выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется как:**
- а) вся выручка от реализации продукции (работ и услуг) вместе с налогами, уплаченными покупателями и заказчиками в составе выручки, за вычетом стоимости возвращенных товаров;
 - б) выручка от реализации продукции за вычетом НДС и акцизов;
 - в) выручка от реализации готовой продукции в оптовых ценах предприятия;
 - г) выручка от реализации продукции за вычетом производственной себестоимости продукции;
 - д) общая сумма доходов предприятия за вычетом налогов.
- 9. Чистая выручка от реализации продукции определяется как:**
- а) вся выручка от реализации продукции (работ и услуг) вместе с налогами, уплаченными покупателями и заказчиками в составе выручки, за вычетом стоимости возвращенных товаров;
 - б) выручка от реализации продукции за вычетом НДС и акцизов;
 - в) выручка от реализации готовой продукции в оптовых ценах предприятия;
 - г) выручка от реализации продукции за вычетом производственной себестоимости продукции;
 - д) общая сумма доходов предприятия за вычетом налогов.
- 10. Выполнение производственной программы характеризуют следующие показатели:**
- а) абсолютное отклонение, темп роста и темп прироста валовой, товарной и реализованной продукции по сравнению с данными бизнес-плана и прошлого периода;
 - б) динамика показателей производственной программы за ряд лет;
 - в) выполнение бизнес-плана по объему реализованной продукции;
 - г) выполнение бизнес-плана по выпуску товарной продукции;
 - д) выполнение бизнес-плана по выпуску валовой продукции.
- 11. Для определения объема готовой продукции в сопоставимых ценах необходимо:**
- а) объем готовой продукции отчетного года умножить на индекс цен по сравнению с базисным периодом;
 - б) объем готовой продукции отчетного года разделить на индекс цен по сравнению с базисным периодом;
 - в) объем готовой продукции отчетного года умножить на цены базисного периода;

- г) объем готовой продукции отчетного года умножить на цены отчетного периода;
- д) объем готовой продукции отчетного года разделить на цены базисного периода.

12. Как повлияло на объем реализованной продукции изменение цен на товары, если объем произведенной и реализованной продукции в ценах соответствующих лет составил в 2007 г.— 11 600,0 тыс. руб., 2008 г.— 17 300,0 тыс. руб.; $I_p = 1,6$:

- а) 10 812,5; в) 5700,0; д) 6400,0.
- б) 6487,5; г) -787,5;

13. Как повлияло на объем реализованной продукции изменение физического объема, если объем произведенной и реализованной продукции в ценах соответствующих лет составил в 2007 г.— 11 600,0 тыс. руб., 2008 г.— 17 300,0 тыс. руб.; $I_p = 1,6$:

- а) 10 812,5; в) 5700,0; д) 6400,0.
- б) 6487,5; г) -787,5;

ВОПРОСЫ ДЛЯ ОБСУЖДЕНИЯ НА СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЯХ

- 1. Показатели, характеризующие выполнение производственной программы и реализации продукции, методика их определения:**
 - объем произведенной продукции — важнейший показатель, влияющий на все количественные и качественные показатели работы предприятия;
 - основные показатели, характеризующие производство и реализацию продукции;
 - характеристика показателей производственной деятельности и реализации продукции.
- 2. Анализ выполнения производственной программы и реализации продукции:**
 - задачи анализа выполнения производственной программы и реализации продукции;
 - источники анализа;
 - факторы, влияющие на объем производимой и реализованной продукции;
 - расчеты, производимые при анализе выполнения производственной программы и реализации продукции;
 - рекомендации для принятия управленческих решений по увеличению объема производства, улучшению качества и реализации продукции.
- 3. Факторы, влияющие на выполнение производственной деятельности, методы их определения:**
 - характеристика производственной деятельности предприятия и показатели, ее характеризующие;

факторы, влияющие на выполнение производственной программы, и методы их определения;
рекомендации для принятия управленческих решений по увеличению объема производства и улучшению качества продукции.

4. Факторы, влияющие на выручку от реализации продукции, методы их определения:

выручка от реализации продукции — основной фактор, влияющий на финансовое состояние предприятия;
показатели, характеризующие объем реализованной продукции, методы их определения;
факторы, влияющие на объем реализованной продукции, методы их определения;
рекомендации по принятию управленческих решений по увеличению выручки от реализации продукции.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

Задание 1. На основании нижеприведенных данных необходимо:

- определить отклонение фактических данных валовой, товарной и реализованной продукции по сравнению с планом и базисным периодом;
- определить темп их изменения по сравнению с планом и базисным периодом;
- на основании расчетов сделать выводы о выполнении производственной программы.

**Показатели выполнения производственной программы за 2009 и 2010 гг.
(тыс. руб.)**

Показатель	2009 г.	2010 г.	
		план	фактически
Валовая продукция в оптовых ценах предприятия	11 200	15 500	14 400
Готовая продукция в оптовых ценах предприятия	10 950	14 900	14 120
Объем реализованной продукции	9951	12 100	13 500

Для расчета можно воспользоваться формой табл. 1.1.

Задание 2. На основании нижеприведенных данных необходимо определить динамику объема произведенной готовой продукции, для чего рассчитать:

- объем произведенной готовой продукции в базисных ценах, для чего использовать приведенные в таблице индексы цен;
- абсолютное отклонение произведенной готовой продукции в фактических ценах и ценах базисного периода;

- в) темп изменения объема произведенной готовой продукции в фактических и базисных ценах;
 г) письменно изложить выводы по результатам расчета динамики производства готовой продукции.

Данные об объеме произведенной готовой продукции и индексах цен за 2006–2010 гг.

Год	Объем произведенной готовой продукции, тыс. руб.	Индекс цен
2005	9350	1,0
2006	9600	2,2
2007	10 500	2,6
2008	10 950	3,0
2009	14 120	3,4

Для расчета можно воспользоваться формой табл. 1.2.

Задание 3. Пользуясь данными, приведенными в задании 2, рассчитайте влияние на изменение объема произведенной готовой продукции в 2010 г. по сравнению с 2006 г. изменения цен и физического объема произведенной продукции.

Задание 4. Пользуясь нижеприведенными данными, определите влияние факторов показателей товарного баланса на объем произведенной и реализованной продукции в 2010 г. по сравнению с 2009 г. На основании произведенных расчетов письменно сделайте соответствующие выводы.

Показатели товарного баланса по произведенной и реализованной продукции (тыс. руб.)

Показатель	2009 г.	2010 г.
Остаток готовой продукции на начало года	550	1549
Объем произведенной продукции	10 950	14 120
Остаток готовой продукции на конец года	1349	2169
Объем реализованной продукции за год	10 151	13 500

Задание 5. На основании нижеприведенных данных рассчитайте влияние на объем произведенной продукции изменения следующих факторов:

- численности производственных работников;
- количества дней работы предприятия;
- среднего количества часов работы предприятия;
- производительности производственных работников.

На основании произведенных расчетов сделайте письменное заключение, при этом указав, каким методом произведен расчет.

Для расчета влияния факторов можно воспользоваться формулой

$$ВП = ЧР \times Д \times Ч_{\text{ср}} \times ПТ_{\text{ч/ч}}$$

Факторы, связанные с численностью производственных работников, временем их работы и производительностью труда, повлиявшие на объем произведенной продукции

<i>Показатель</i>	<i>Условное обозначение</i>	<i>2009 г.</i>	<i>2010 г.</i>
Численность производственных работников, чел.	ЧР	86	88
Количество дней работы предприятия, дни	Д	260	255
Количество часов работы в среднем за одну смену, ч	Ч _{ср}	6,50	6,25
Производительность труда за 1 чел.-ч. руб.	ПТ _{чч}	77,06	102,67
Выпуск продукции в оптовых ценах предприятия, тыс. руб.	ВП	11 200	14 400

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ИЗУЧЕНИЯ ТЕМЫ

Целью изучения темы является овладение студентами знаниями и навыками оценки и анализа производственных затрат.

Изучив данную тему, студент будет:

знать:

- отчетность, где отражаются производственные и другие затраты предприятия;
- классификацию затрат по их видам;
- показатели, характеризующие затраты;
- маржинальный доход и точку безубыточности, их роль в анализе издержек производства и себестоимости продукции;
- пути снижения (экономии) производственных затрат;

уметь:

- пользоваться финансовой, статистической и управленческой отчетностью как источниками анализа производственных затрат;
- определять показатели, характеризующие состояние и эффективность производственных затрат;
- анализировать производственные затраты;
- определять экономию (перерасход) по затратам;
- производить анализ безубыточности производства;
- на основе произведенного анализа разрабатывать рекомендации по принятию управленческих решений по эффективному расходованию средств.

2.1. ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Деятельность производства в первую очередь связана с затратами живого и овеществленного труда, трудовых, материальных и финансовых ресурсов.

Любой предприниматель, начиная свою деятельность, должен иметь соответствующие ресурсы и быть готовым их использовать с целью выполнения производственной программы, реализации продукции или оказания услуг и получения на их основе доходов. Эти доходы должны превышать произведенные затраты; причем чем больше разрыв между ними, тем выше прибыль и эффективность деятельности.

Каждый предприниматель, осуществляя свою деятельность, стремится, чтобы его затраты были полезными и необходимыми, связанными с хозяйственным процессом и приносили ему доход и прибыль. Бесплезные и ненужные затраты должны быть, по возможности,

исключены или доведены до минимума. Всего этого можно достигнуть в результате умелого управления затратами, в которое входит их планирование, учет и анализ. А это, в свою очередь, требует владения категорией «затраты», видами и показателями, их характеризующими, методами учета, планирования и анализа затрат.

Все затраты классифицируются по категориям на основе следующих признаков:

- роль в системе управления;
- степень их прослеживаемости;
- функциональные изменения;
- элементы затрат;
- статьи калькуляции;
- учет и включение их в себестоимость продукции.

По их роли в системе управления затраты объединены в две группы:

- а) производственные затраты;
- б) непроизводственные (общефирменные) затраты.

Производственные затраты связаны непосредственно с производством продукции. Они, в свою очередь, подразделяются:

- на прямые затраты материалов;
- прямые затраты на оплату труда;
- производственные накладные расходы.

Прямые затраты материалов и прямые затраты на оплату труда называются *первичными затратами*, так как они непосредственно связаны с выпуском продукции и относятся прямо на себестоимость единицы продукции. Производственные накладные расходы называются *конверсионными расходами*, т.е. расходами, переносящими свою стоимость на готовую продукцию. Сумма первичных и конверсионных затрат образует *полную производственную себестоимость* продукции.

Непроизводственные затраты не связаны непосредственно с производством продукции, они включают расходы по реализации продукции, научные исследования и разработки, административно-управленческие расходы, расходы по сбыту, выплату процентов по кредитам и другие расходы.

Разграничение на производственные и непроизводственные расходы обусловлено необходимостью обособленного учета, анализа и методики расчета влияния факторов на результаты деятельности предприятия. Кроме того, руководители предприятий на их основе могут делать выводы о доле производственных и непроизводственных расходов в общей сумме затрат и принимать управленческие решения по снижению затрат. Увеличение доли непроизводственных расходов, как правило, приводит к снижению прибыли и эффективности производства в целом.

Данные о сумме производственных и непроизводственных расходов приводятся в финансовой отчетности в отчете о прибылях и убытках; пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, а также в статистической отчетности в отчете о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

По степени их прослеживая, т.е. возможности отнесения к конкретному объекту калькуляции себестоимости, затраты делятся на прямые и косвенные (непрямые) затраты.

Прямые затраты — это затраты, связанные с производством отдельных видов продукции, на себестоимость которых они могут быть непосредственно отнесены. Следует различать прямые затраты на конкретную продукцию и прямые затраты на подразделения. Если затраты можно напрямую отнести на конкретную продукцию — это прямые затраты для данного продукта. Затраты, непосредственно связанные с подразделением предприятия, — это прямые затраты подразделения. Однако по отношению к конкретной продукции, выпускаемой в данном подразделении, такие затраты будут считаться косвенными расходами. Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость продукции в размере произведенных затрат. Эти затраты полностью переносят свою стоимость на конкретную произведенную продукцию.

Основными статьями прямых затрат являются:

- сырье и основные материалы;
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- силовая электроэнергия.

Косвенные расходы, их еще называют накладными расходами, невозможно непосредственно отнести на конкретный вид продукции (если производят несколько видов продукции). Затраты, которые одновременно относятся к разным видам продукции (работ, услуг), называются затратами совместного, или комплексного, производства и входят в категорию косвенных затрат, например оплата труда работников цехового персонала (начальника цеха, обслуживающего персонала), коммунальных услуг, амортизация здания цехов и оборудования общего пользования и т.п.

Основными статьями косвенных расходов являются:

- общецеховые расходы;
- общезаводские расходы;
- часть непроизводственных расходов.

Затраты могут быть прямыми для подразделения, но при этом косвенными для продукции. Затраты на заработную плату начальника ремонтно-механического цеха являются прямыми для цеха, но косвенными для множества видов продукции, изготавливаемой в данном цехе.

В бухгалтерском учете прямые затраты находят отражение непосредственно на счете 20 «Основное производство», косвенные расходы относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы», а в конце месяца они списываются на счет 20 «Основное производство» по видам изделий путем применения соответствующего метода распределения затрат.

Руководство предприятий, изучая прямые и косвенные расходы, должно принимать управленческие решения по снижению себестоимости продукции, не ухудшая ее качества.

По *функциональным изменениям* затраты делятся на переменные и постоянные.

Переменные — это такие затраты, которые изменяются в целом и прямо пропорционально изменению объема производства или услуг, например расходы сырья и материалов, заработная плата производственных рабочих, расходы бензина на транспорт и т.п.

Постоянные — это затраты, которые остаются в целом неизменными, несмотря на изменения в объеме выпуска продукции и услуг, например административно-управленческие расходы, расходы на аренду, страхование и выплату налогов.

Деление затрат на переменные и постоянные необходимо для их планирования, анализа, а также определения маржинальной прибыли, точки безубыточности, расчета заданной прибыли и калькуляции себестоимости продукции.

В практике планирования, анализа и учета затраты на производство и реализацию продукции группируются также по их *элементам*, основными из которых являются:

- сырье и материалы;
- вспомогательные материалы;
- топливо и электроэнергия со стороны;
- амортизация основных средств;
- фонд оплаты труда промышленно-производственного персонала;
- страховые взносы на социальное страхование и социальное обеспечение;
- прочие денежные расходы.

Группировка затрат по их элементам позволяет определить структуру затрат на производство продукции, планировать объем по их видам, обеспечить бесперебойное снабжение необходимыми материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами.

В зависимости от преобладания тех или иных элементов затрат различают трудоемкие, материалоемкие, энергоемкие и фондоемкие отрасли деятельности.

Трудоемкими считаются такие предприятия, где преобладают затраты на оплату труда. С внедрением в производство новейшего обо-

рудования, автоматизацией и компьютеризацией производства самые трудоемкие отрасли постепенно превращаются в фондоемкие с высокой производительностью труда.

Как было отмечено выше, затраты предприятий являются составной частью цены товаров. На их основе предприятия определяют уровень цены, по которой могут реализовывать свою продукцию и получать искомую прибыль. А для этого каждое предприятие должно составлять *калькуляцию себестоимости* выпускаемой продукции (работ и услуг). Основными статьями калькуляции себестоимости продукции и, следовательно, классификации затрат являются:

- сырье и материалы;
- вспомогательные материалы;
- оплата труда производственных рабочих;
- страховые взносы на социальное страхование и социальное обеспечение производственных рабочих;
- топливо на технологические нужды;
- электроэнергия на технологические нужды;
- общепроизводственные расходы (цеховые);
- расходы периода (общезаводские расходы);
- прочие расходы.

Как видно из приведенных выше статей, все статьи расходов, за исключением общепроизводственных и общезаводских расходов, относятся к прямым расходам. При планировании этих статей, как правило, используется нормативный метод. Общепроизводственные и общезаводские расходы относятся к комплексным расходам. Они распределяются на единицу продукции согласно установленной учетной политической методике.

Сравнивая фактическую себестоимость продукции в целом и расходы по статьям калькуляции с планом или прошлым годом, определяют абсолютное и относительное (экономия или перерасход) отклонения и выясняют их причины. Затем на основе факторного анализа принимаются управленческие решения по эффективному расходованию средств.

По *признаку учета затрат и включения их в себестоимость* они делятся на прямые затраты, включаемые в производственную себестоимость, и накладные расходы, включаемые в полную себестоимость произведенной продукции.

Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н утверждено положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), которое действует в настоящее время. Кроме того, при учете и анализе производственных затрат необходимо руководствоваться «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых

при налогообложении прибыли», утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.1992 № 552. Этими нормативными документами определены единые основы учета затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) на предприятиях и в организациях нашей страны. Приведенная в положении классификация затрат ориентирована на правильное и полное отражение затрат в бухгалтерском учете, определение прибыли и рентабельности деятельности предприятий и базы налогообложения.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» все затраты предприятий и организаций подразделены на две группы:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К ним также относятся расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых являются и другие виды деятельности (временное владение и пользование по договору аренды; предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и др. видов интеллектуальной собственности), расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы по обычным видам деятельности (согласно ПБУ 10/99) состоят:

- из расходов, связанных с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходов, возникающих непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, продажи (перепродажи) товаров, а именно расходов по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, поддержанию их в исправном состоянии, коммерческих расходов, управленческих расходов и др.

В соответствии с экономическим содержанием эти расходы сгруппированы по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете (управленческий учет) организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

В элементе «*Материальные затраты*» отражаются расходы, связанные с приобретением со стороны сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, топлива всех видов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг), упаковки продукции, на технологические цели, затраты по работам и услугам производственного характера со стороны, связанные с доставкой материальных ресурсов. В эту группу также входят потери от недостачи поступивших материалов в пределах норм естественной убыли.

В элементе «*Затраты на оплату труда*» отражаются затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты, в том числе компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, компенсации женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста, а также затраты по оплате труда не состоящих в штате предприятия работников, занятых в основной деятельности.

В элементе «*Отчисления на социальные нужды*» отражаются обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, государственного фонда занятости и медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

В элементе «*Амортизация основных средств*» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, включая ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с законодательством.

В элементе «*Прочие затраты*» в состав себестоимости продукции (работ, услуг) входят налоги, сборы, платежи (включая взносы по обязательным видам страхования, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг).

Прочими расходами являются расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, с участием в уставных капиталах других организаций, с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, товаров и продукции; проценты, уплачиваемые организацией за предоставленные ей в пользование денежные средства (проценты, займы); расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредит-

ными организациями; отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обеспечение вложений в ценные бумаги и др.) и т.д.

В ПБУ 10/99 отмечается, что «расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами». Согласно этому положению к прочим расходам относятся операционные расходы, внереализационные расходы, а также чрезвычайные расходы.

Совместные предприятия, акционерные общества, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке, наряду с годовой бухгалтерской отчетностью, сформированной с учетом ПБУ 10/99 и положением о составе затрат, применяемых в РФ, должны составлять годовую бухгалтерскую отчетность, исходя из требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности, и представлять ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

По международному стандарту все затраты объединяются в четыре группы:

- затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции;
- затраты, включаемые в расходы периода;
- расходы по финансовой деятельности;
- чрезвычайные убытки.

Затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции, совпадают с расходами по обычным видам деятельности, отражаемыми в соответствии с ПБУ 10/99.

Расходы периода — это затраты и расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они объединены в следующие группы:

- расходы по реализации;
- административные расходы;
- прочие операционные расходы.

В связи с тем что эти расходы не связаны непосредственно с выпуском продукции (работ, услуг), их иначе называют операционными расходами. Они не зависят от объема выпущенной и реализованной продукции (работ, услуг), связаны со временем, продолжительностью хозяйственной деятельности. Эти расходы суммируются и списываются на себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Расходы по финансовой деятельности — это такие расходы, которые не связаны с основной производственной деятельностью пред-

приятия, а относятся к общехозяйственной, связанной с банковскими операциями, получением кредитов и займов, выпуском и реализацией ценных бумаг, валютными операциями.

Чрезвычайные убытки — это по международному стандарту статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующих субъектов, появление которых не ожидалось и не повторялось.

2.2. ПОКАЗАТЕЛИ, ХАРАКТЕРИЗУЮЩИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, МЕТОДЫ ИХ ОЦЕНКИ И АНАЛИЗА

Вышеприведенная классификация затрат, как уже было отмечено, используется руководством предприятия для планирования, анализа, правильности исчисления и уплаты налогов, а также управления затратами с целью их эффективного расходования, увеличения объема выпуска и реализации продукции, улучшения ее качества. Однако наряду с этим для правильного и умелого руководства затратами необходимо знать и использовать показатели, их характеризующие. К ним относятся:

- сумма производственных затрат по их видам;
- структура затрат;
- динамика затрат;
- уровень затрат;
- абсолютное и относительное отклонения затрат по сравнению с данными бизнес-плана и базисного периода.

Сумма производственных затрат характеризует произведенные затраты в денежном измерении за определенный период в целом по предприятию, по подразделениям, отдельным видам продукции (работ, услуг). На их основе можно рассчитать объем затрат, их динамику за ряд лет и дать количественную оценку их изменения. Этот показатель необходим менеджерам для планирования затрат по видам и в целом, а также выделения денежных средств по приобретению необходимых товарно-материальных запасов и затрат трудовых и финансовых ресурсов.

Структура затрат определяется долей отдельных видов затрат в их общей сумме. На этой основе можно определить трудоемкость, материалоемкость предприятия, узнать, где используется значительный объем сырья и материалов, где высок уровень механизации и автоматизации труда. Изучая изменение структуры затрат, можно принять управленческие решения по дальнейшему улучшению структуры производимых затрат и повышению их эффективности.

Данные для определения структуры затрат берутся из финансовой отчетности — отчета о прибылях и убытках, пояснений к бухгалтер-

скому балансу и отчету о прибылях и убытках, а также из статистической отчетности — отчета о производственных затратах.

Покажем методику расчета структуры затрат на примере ОАО «Вымпел» за 2010 г. по сравнению с предыдущим годом (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Структура затрат ОАО «Вымпел» за 2010 г. по сравнению с предыдущим годом

Показатели	2009 г.		2010 г.		Отклонение	
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	6947	60,1	11 427	66,9	4480	6,8
Коммерческие расходы	40	0,3	43	0,2	3	-0,1
Управленческие расходы	1616	14,0	1425	8,3	-191	-5,7
Операционные расходы	1200	10,4	1995	11,7	-795	1,3
Внерезидентские расходы	821	7,1	102	0,6	-719	-6,5
Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	943	8,1	2095	12,3	1152	4,2
Чрезвычайные расходы						
Всего	11 567	100	17 087	100	5520	-

Из данных табл. 2.1 видно, что общая сумма затрат за год увеличилась на 5520 тыс. руб. В общей сумме затрат доля производственной себестоимости реализованной продукции возросла на 6,8% и составила 66,9%, доля управленческих расходов снизилась на 5,7% и стала равна 8,3% от всех расходов. Значительную долю всех расходов составляют операционные расходы — 11,7% и уплаченные налоги на прибыль — 12,3%. За отчетный период возросла также и величина этих расходов. В целом структура затрат за отчетный период улучшилась, так как возросла доля затрат, связанных с производством и реализацией продукции.

Уровень затрат — это доля затрат на один рубль готовой, товарной или реализованной продукции. Он рассчитывается для определения эффективности затрат, их динамики и относительного отклонения (экономии или перерасхода) затрат. Уровень затрат ($Ур_{зат}$) определяется как отношение затрат от основной деятельности ($Зат_{осн.деят}$) к выручке от реализации продукции ($Реал_{прод}$) по формуле

$$Ур_{зат} = Зат_{осн.деят} / Реал_{прод}$$

Данные для расчета уровня производственных затрат берутся из финансовой отчетности — из отчета о прибылях и убытках.

Для изучения уровня затрат по их видам составляется таблица, аналогичная табл. 2.2.

Таблица 2.2

Уровень затрат хозяйственной деятельности ОАО «Вымпел» за 2010 г. по сравнению с предыдущим годом

Показатели	2009 г.		2010 г.		Отклонение	
	Сумма, тыс. руб.	Уровень*	Сумма, тыс. руб.	Уровень*	Сумма, тыс. руб.	Уровень*
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	6947	69,8	11 427	69,6	4480	-0,2
Коммерческие расходы	40	0,4	43	0,3	3	-0,1
Управленческие расходы	1616	16,2	1425	8,7	-191	-7,6
Итого расходы от основной деятельности	8603	86,4	12895	78,6	4292	-7,9
Операционные расходы	1200	12,1	1995	12,1	-795	-
Внереализационные расходы	821	8,3	102	0,6	-719	-7,7
Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	943	9,5	2095	12,8	1152	3,3
Чрезвычайные расходы		-		-	-	-
Выручка от продажи товаров, работ, услуг	9951		16 428		6477	

* В % к объему реализации.

На основании данных табл. 2.2 делаются выводы об изменении уровня затрат, т.е. изменении эффективности произведенных расходов. Уменьшение уровня затрат указывает на снижение затрат, приходящихся на один рубль реализованной продукции, т.е. экономию средств при производстве и реализации товаров, работ, услуг. В нашем примере уровень затрат по основной деятельности предприятия по сравнению с предыдущим годом снизился на 7,9% к сумме реализованной продукции, т.е. на каждый рубль реализованной продукции по сравнению с прошлым годом предприятие получило экономию 7,9 коп., а по внереализационным расходам — 7,7 коп. Это увеличило сумму прибыли и уровень рентабельности. Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи по сравнению с предыдущим годом возрос не только в сумме, но и на каждый рубль реализованной продукции, что снизило рентабельность предприятия на 3,3% к сумме реализованной продукции.

Таким образом, уровень затрат является качественным показателем, характеризующим эффективность затрат предприятия. **Динамика затрат** отражает изменение суммы и уровня затрат по сравнению с предыдущим и базисным периодами. Она определяется такими

показателями, как абсолютное и относительное отклонение, темпы роста и прироста.

Пример 2.1.

Производственная себестоимость реализованной продукции в 2009 г. составила 6947 тыс. руб., а в 2010 г. — 11 427 тыс. руб.

Абсолютный прирост затрат составил 4480 тыс. руб. ($11\,427 - 6947$), темп роста — 164,5% ($11\,427 : 6947 \times 100$), темп прироста — 64,5% ($164,5 - 100$), абсолютное значение 1,0% прироста равно 69,5 тыс. руб., т.е. увеличение или уменьшение производственных затрат на 1,0% по сравнению с предыдущим годом дало изменение затрат на 69,5 тыс. руб.

Показатели динамики затрат служат аналитикам и аудиторам основой для выводов и рекомендаций, менеджерам — для принятия управленческих решений по снижению и экономному расходованию средств. При изучении динамики затрат необходимо сравнивать темпы изменения затрат, чистой выручки и общей суммы доходов. Превышение темпа роста доходов над расходами указывает на увеличение прибыли и рентабельности, т.е. говорит об эффективности работы предприятия.

Абсолютное отклонение затрат рассчитывается как разность между фактическими затратами и данными бизнес-плана или базисного периода. На основании этого показателя делается вывод о количественном изменении произведенных затрат, например на какую сумму увеличились затраты в целом или по отдельным их видам.

Для качественной характеристики изменения затрат необходимо рассчитать их **относительное отклонение**, т.е. экономию или перерасход по затратам в сравнении с базисным периодом или бизнес-планом. Относительное отклонение рассчитывается путем определения уровня производственной себестоимости, для чего разницу между фактическим и базисным уровнями затрат необходимо умножить на фактическую сумму реализованной продукции:

$$\Delta \text{Зат}_{\text{осн.деят}} = (\text{Ур}_{\text{зат.факт}} - \text{Ур}_{\text{зат.баз}}) \times \text{Реал}_{\text{прод.факт}}$$

где $\Delta \text{Зат}_{\text{осн.деят}}$ — относительное отклонение затрат (экономию, перерасход); $\text{Ур}_{\text{зат.факт}}$ — фактический уровень затрат; $\text{Ур}_{\text{зат.баз}}$ — базисный уровень затрат; $\text{Реал}_{\text{прод.факт}}$ — фактическая сумма реализованной продукции за отчетный период.

Покажем этот расчет на конкретном примере ОАО «Вымпел» (табл. 2.3).

Данные табл. 2.3 показывают, что в результате снижения затрат на 1 руб. реализованной продукции ОАО «Вымпел» в 2010 г. по сравнению с предыдущим годом имеет экономию затрат 32,9 тыс. руб.

Таблица 2.3

Расчет экономии (перерасхода) производственной себестоимости реализованной продукции

Показатели	2009 г.	2010 г.	Отклонение
Чистая (нетто) выручка от реализации продукции, тыс. руб.	9951	16 428	6477
Производственная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	6947	11 427	4480
Затраты на 1 руб. реализованной продукции (уровень производственных затрат), коп.	69,8	69,6	-0,2
Экономия (-), перерасход (+) производственных затрат, тыс. руб.			-32,9

(-0,2 коп. × 16 428,0 тыс. руб.) при абсолютном увеличении производственных затрат на 4480,0 тыс. руб.

В дальнейшем необходимо изучить и рассчитать влияние внутренних и внешних факторов на величину затрат предприятия.

2.3. ОЦЕНКА И АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ МЕТОДАХ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Анализ производственных затрат предприятий во многом зависит от методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции. Общая сумма материальных, трудовых и финансовых затрат на единицу продукции называется *себестоимостью продукции*. Ее можно определить при помощи одного из следующих методов калькуляции:

- позаказная;
- попроцессная;
- нормативная.

Позаказная калькуляция себестоимости означает калькуляцию себестоимости специального заказа, партии товара и контракта. Такой метод применяется, когда компания получает заказ от покупателя на производство одной единицы или партии калькулируемой продукции, например в строительстве, типографиях, самолетостроении, мебельных фабриках, машиностроении, при выполнении ремонтных работ, оказании аудиторских или консультационных услуг, НИОКР и др.

Позаказный метод калькуляции в зависимости от объема выполнения заказов подразделяется на три вида:

- 1) калькуляция себестоимости заказа;
- 2) калькуляция себестоимости партии товара;
- 3) калькуляция себестоимости контракта.

Предприятия, выполняющие *заказы*, занимаются производством специальных разовых товаров и услуг. В данном случае они должны удовлетворять спрос на продукцию, стандарт качества которой должен быть выше стандарта качества продукции массового производства либо количество которой настолько мало, что не имеет смысла привлекать к производству другие предприятия и специально заниматься планированием и установками.

Анализируя затраты на продукцию, калькуляция по которой производится позаказным методом, необходимо фактические затраты, указанные в калькуляционных карточках заказов, сравнить с предварительными расчетами.

Калькуляционная карточка заказа открывается по каждому заказу покупателя, в ней указываются:

- материалы, извлеченные из запасов (на основе заявок);
- заработная плата производственных рабочих (на основе карточки табельного учета времени, затраченного на выполнение заказа);
- прямые затраты (на основе счетов-фактур) и пр.

По выполнении заказа в калькуляционной карточке выводится общая сумма прямых затрат. После этого на основе одного из методов рассчитываются накладные расходы, относимые на данный заказ. Если в конце учетного периода заказ не завершен, общий размер затрат на определенное число записывается в калькуляционной карточке и учитывается как незавершенное производство.

От правильного определения калькуляции себестоимости при позаказном методе зависит установление цен на продукцию. Завышение цены на продукцию может привести к оттоку заказчиков. Занижение цены на выполнение заказа приведет к уменьшению прибыли или к убыточности данного заказа.

Себестоимость продукции также зависит от объема производства, а именно от доли накладных расходов на единицу продукции. Завышение или занижение объема производства отразится на цене продукции каждого заказа. Поэтому на предприятиях, осуществляющих производство продукции или оказание услуг по заказам, большое значение имеет правильное составление калькуляции себестоимости продукции и на ее основе — определение цены продукции (услуг).

Многие компании объединяют позаказную калькуляцию себестоимости с калькуляцией себестоимости *партии товара*. Такие случаи имеют место в компаниях, осуществляющих сборку продукции согласно технологическим требованиям клиента, причем сама конструкция (сборка) содержит ряд комплектующих деталей, которые могут использоваться в других конструкциях, т.е. изготавливается партия комплектующих деталей, все затраты учитываются в калькуляционной ведомости определенной партии изделий.

По завершении изготовления комплектующих изделий наряд-заказ закрывается и изготовленная продукция передается на склад готовых деталей по средней себестоимости всей партии изделий. Когда клиент заказывает какую-либо определенную работу, составляется новый наряд-заказ по сборке.

Анализируя затраты при калькуляции себестоимости партии товара, необходимо определить правильность расчета объема требуемых деталей для данной партии заказа. Для этого изучаются:

- нормы потребления;
- затраты на хранение и эксплуатационная готовность деталей;
- время, затрачиваемое на установку и разборку производственных линий;
- производительность станков, рабочей силы и услуг в сравнении с этими же показателями по другой продукции.

Предварительно партию оптимальной величины можно определить посредством:

- анализа калькуляции себестоимости единицы продукции по различному количеству партий для выбора самой низкой себестоимости единицы продукции;
- анализа затрат по хранению партии произведенных товаров по сравнению с их производственными затратами.

Расчет партии оптимальной величины (ПОВ) производится по формуле

$$\text{ПОВ} = \sqrt{\frac{23_y C_r}{3_x}},$$

где C_r — годовой спрос; 3_y — затраты на установку и разборку; 3_x — затраты на хранение.

Следующим этапом анализа затрат при калькуляции себестоимости партии товара является изучение себестоимости каждой партии с целью планирования поддержания уровня запасов по отдельным видам затрат на установку, загрузку станков и движения запасов, а также уровня рентабельности по каждой партии товара.

Контракт представляет собой отдельную единицу калькулируемой продукции, поэтому по каждому контракту затраты собираются на отдельном счете в Главной бухгалтерской книге по следующим видам статей:

- 1) основные материалы;
- 2) заработная плата производственных работников;
- 3) затраты на производственные установки и оборудование;
- 4) затраты по субподряду (субконтракту);
- 5) косвенные затраты.

Материалы, относимые на контракт, могут включать как специально приобретенные материалы, так и материалы со склада подрядчика. Затраты при этом относятся на счет контракта. При анализе расходов материалов необходимо иметь в виду трудность учета поступлений и возврата излишков материалов со строительного участка на склад. Необходимо тщательно проверить правильность расчетов расходования материалов и отпуска их согласно объему выполненных работ и установленных норм расхода.

Затраты на труд, относимые на контракт, могут включать и оплату офисной работы, связанной с составлением планов и документов (включая учет рабочего времени для работников с твердым окладом), производственные операции непосредственно на заводе (предприятии) и работу на строительном участке. Вся работа на месте строительства по контракту рассматривается как прямой труд. Учет времени работы строителей на различных участках ведется в специальных табелях учета рабочего времени. Все затраты по труду относятся на счет контракта.

Помимо материалов и труда, существуют прямые затраты по контракту. К ним относятся *затраты на производственные установки и оборудование* и работы по субподряду.

Производственные установки и оборудование могут быть либо приобретены специально для контракта, либо переданы по другому контракту, либо арендованы. Если производственные установки и оборудование приобретены специально для данного контракта, тогда себестоимость приобретенного оборудования полностью переносится на счет контракта. Если производственные установки и оборудование переданы по другому контракту, то в этом случае имеет место частично списанная стоимость, которая относится на прежний контракт, а оставшаяся сумма переносится на новый контракт.

При аренде производственных установок и оборудования, так как компания ими не владеет, стоимость аренды списывается на счет контракта.

Когда имеется крупный контракт либо контракт, связанный с деятельностью специалистов, по определенным видам работ компания может привлекать *субподрядчиков*. Себестоимость любой работы субподрядчика рассматривается как прямые затраты контракта и относится на счет контракта.

Многие подрядчики не производят распределение своих затрат по отдельным контрактам, так как они часто не являются значительными по сравнению с прямыми затратами. Но в некоторых случаях косвенные затраты по контракту могут быть распределены между отдельными контрактами по установленной для данной организации методике.

Стоимость каждого контракта согласуется между исполнителем и клиентом. Когда имеют место крупные контракты и работа растягивается на многие месяцы или годы, подрядчик может получить промежуточные платежи от клиентов. В данном случае по мере выполнения работы по контракту эксперт заказчика выдает заключение, где определяется, какая часть общей стоимости контракта может быть выплачена исполнителю соответственно объему выполненных работ. Исполнитель в свою очередь выставляет заказчику счет-фактуру на сумму промежуточной выплаты (оплата по «процентовкам»). В период выполнения контракта исполнитель обычно получает только ту часть стоимости, которая была определена в заключении эксперта. Сумма, удерживаемая заказчиком, будет выплачиваться исполнителю по мере выполнения контракта и исправления дефектов (если таковые будут иметь место).

Попроцессная калькуляция себестоимости — это метод расчета себестоимости производимой продукции, применяемый на производствах, выпускающих массовую однородную (серийную) продукцию или различную продукцию, но где процесс разбит на постоянно повторяющиеся операции, т.е. там, где в течение продолжительного времени массовая продукция проходит обработку по нескольким стадиям, называемым *переделами*. Поэтому данный метод оценки затрат еще называют *попеределным*. К таким производствам относятся предприятия химической, нефтеперерабатывающей, текстильной, лакокрасочной, мукомольной, резинотехнической, металлургической, стекольной, горной, цементной промышленности. Однако попроцессный метод применяется и в непромышленной сфере, например при сортировке почтовой корреспонденции, в кафе самообслуживания и др.

При попроцессном методе изделие переходит от одного процесса к другому до тех пор, пока не будет изготовлено полностью. Параллельно с процессом изготовления идет процесс накопления затрат на производство, т.е. увеличивается себестоимость изделия. Для каждого из технологических процессов необходимо определить прямые и косвенные затраты. Причем затраты определяются так же, как и в позаказном методе калькуляции. Учитываются все прямые затраты на сырье, материалы и оплату труда, а также производственные накладные расходы. Многие затраты, которые при позаказном методе считаются косвенными, при попроцессном методе становятся прямыми, например расходы на контроль процесса производства.

Принципиальное отличие попроцессного метода от позаказного заключается в выборе объекта учета затрат. Но себестоимость единицы продукции в обоих случаях определяется расчетным путем, т.е. путем деления производственной себестоимости всего производства на число изделий, произведенных за данный период. Однако

величина знаменателя при позаказном методе мала (например, сотня рекламных проспектов, одна упаковочная машина), а при попроцессном методе — велика (например, тысячи метров, единиц, туб, галлонов и т.п.).

Анализируя затраты при **нормативной калькуляции себестоимости**, нормативные затраты и доходы сравнивают с фактическими результатами с целью определения отклонений. Затем выявляют их причины и способы устранения для повышения эффективности деятельности предприятия.

В зависимости от выбранной схемы формирования затрат различают следующие нормативы:

- основной норматив;
- идеальный норматив;
- достижимый норматив;
- текущий норматив.

Основной норматив — это норматив, установленный для использования в течение длительного периода времени, на базе которого можно разработать текущий норматив.

Идеальный норматив — это норматив, которого можно достичь при наиболее благоприятных условиях, без компенсации обычных убытков, потерь и простоя оборудования. Он также называется потенциальным нормативом.

Достижимый норматив — это норматив, которого можно достичь в том случае, если нормативная единица работы выполняется эффективно, оборудование и материалы используются надлежащим образом. При этом делается скидка на обычные убытки, потери и простой оборудования.

Текущий норматив — это норматив, установленный для использования в течение короткого периода времени и имеющий отношение к текущим условиям.

На основе нормативных показателей затрат составляется карточка нормативной себестоимости, которая содержит информацию о нормативной себестоимости единицы продукции. При анализе затрат нормативные показатели себестоимости продукции используются для сравнения с фактическими затратами, определения отклонений и выявления их причин. Затем производится расчет отклонения фактических затрат по их видам, на единицу продукции и влияния этих отклонений на общую сумму затрат.

Анализ затрат при нормативной калькуляции себестоимости производится на основе следующих показателей: норма-час, коэффициенты объема производства, использования производственной мощности, эффективности (производительности) производственной мощности.

Нормо-час — это объем работы, который должен быть выполнен за один час при нормативной производительности. Например, если за один час выпуск продукции составляет 20 изделий, то производство 100 изделий по нормативу должно продолжаться 5 часов и будет оценено по стоимостному нормативу этих 5 часов независимо от фактического времени, затраченного на их производство.

Коэффициент объема производства ($K_{об.произ}$) определяется как отношение фактического объема производства (измеренного в нормо-часах) к предусмотренному по плану (в нормо-часах) и выражается в процентах:

$$K_{об.произ} = \frac{Об.Пр_{факт} \times 100}{Об.Пр_{план}}$$

где $Об.Пр_{факт}$ — фактические затраты времени на производство продукции; $Об.Пр_{план}$ — плановый объем затрат времени.

Коэффициент использования производственной мощности ($K_{исп.произ.мощ}$) рассчитывается как отношение фактического отработанного времени в нормо-часах к плановому:

$$K_{исп.произ.мощ} = \frac{Раб.Вр_{факт} \times 100}{Об.Пр_{план}}$$

где $Раб.Вр_{факт}$ — фактическое отработанное рабочее время производственной мощности в нормо-часах (т.е. время, в течение которого эксплуатировался станок, оборудование, другое основное средство).

Анализируя производственные затраты, где применяется нормативная калькуляция себестоимости продукции, следует использовать **метод отклонений**. *Отклонение от нормативных затрат* — это разница между плановыми, предусмотренными нормативными затратами и фактическими затратами. Пользуясь этим методом, необходимо определить влияние на сумму затрат материалов изменения цен и количества потребленных материалов (физического объема), для этого разницу между фактическими и нормативными ценами умножить на фактическое количество израсходованных материалов:

$$\Delta PM_{ц} = (Ц_{ф} - Ц_{норм}) \times KPM_{ф}$$

где $\Delta PM_{ц}$ — отклонение суммы расходов материалов за счет изменения цен на материалы; $Ц_{ф}$ — фактическая цена израсходованных материалов; $Ц_{норм}$ — нормативная цена израсходованных материалов; $KPM_{ф}$ — количество фактически израсходованных материалов.

Для того чтобы определить влияние *отклонения изменения количества израсходованных материалов* на сумму расходов, необходимо разность между фактическими материальными затратами и материальными затратами по нормативу умножить на нормативную цену материалов:

$$\Delta \text{PM}_{\text{кол}} = (\text{KPM}_{\text{ф}} - \text{KPM}_{\text{норм}}) \times \text{Ц}_{\text{норм}}$$

где $\Delta \text{PM}_{\text{кол}}$ — отклонение суммы расходов материалов за счет изменения количества израсходованных материалов; $\text{KPM}_{\text{ф}}$ — количество фактически израсходованных материалов; $\text{KPM}_{\text{норм}}$ — количество израсходованных материалов по нормативу; $\text{Ц}_{\text{норм}}$ — нормативная цена израсходованных материалов.

Затраты на оплату труда определяются с учетом цены труда (ставки) и количества использованного труда. В связи с этим при анализе необходимо рассчитать влияние двух факторов:

- изменения средней ставки оплаты труда;
- отклонения отработанного времени.

Для определения влияния изменения *ставки (средней) оплаты труда* необходимо разницу между фактической и нормативной ставками оплаты труда умножить на фактическое отработанное время (при почасовой оплате труда) или на количество произведенной продукции (при сдельной оплате труда):

$$\Delta \text{ЗОТ}_{\text{ср.оп.тр}} = (\text{ОТ}_{\text{ср.ф}} - \text{ОТ}_{\text{ср.норм}}) \times \text{Вр.отр}_{\text{ф}}$$

где $\Delta \text{ЗОТ}_{\text{ср.оп.тр}}$ — отклонение по оплате труда в результате изменения средней ставки по оплате труда; $\text{ОТ}_{\text{ср.ф}}$ — фактическая ставка (средняя) оплаты труда; $\text{ОТ}_{\text{ср.норм}}$ — нормативная ставка (средняя) оплаты труда; $\text{Вр.отр}_{\text{ф}}$ — фактическое отработанное время в нормо-часах или количество произведенной продукции.

Влияние *производительности труда*, т.е. изменение отработанного времени на выпуск продукции, определяется путем умножения разности фактического времени в часах и нормативного времени в часах, затраченного на фактический выпуск продукции, на нормативную почасовую ставку (средней) заработной платы:

$$\text{ЗОТ}_{\text{отр.вр}} = (\text{Вр.отр}_{\text{ф}} - \text{Вр.отр}_{\text{норм}}) \times \text{ОТср}_{\text{норм}}$$

где $\text{ЗОТ}_{\text{отр.вр}}$ — отклонение затрат в результате изменения отработанного времени; $\text{Вр.отр}_{\text{ф}}$ — фактическое отработанное время в часах, затраченное на фактический выпуск продукции; $\text{Вр.отр}_{\text{норм}}$ — нормативное время в часах, затраченное на фактический выпуск продукции; $\text{ОТср}_{\text{норм}}$ — нормативная почасовая ставка заработной платы.

В дальнейшем необходимо выяснить причины отклонения фактических затрат от нормативных (плановых).

Расчет отклонений — это всего лишь первый шаг. Для принятия решений по планированию, контроля за эффективностью затрат недостаточно знать, что существует отклонение, необходимо определить, почему оно возникает.

Причинами отклонений могут быть:

- плохое финансовое планирование;
- плохое измерение или неправильные расчеты;
- случайные факторы;
- операционные факторы.

Так, отклонение в цене материалов может возникать в результате:

- различных источников снабжения;
- общего роста цен;
- изменения скидок, предоставляемых при продаже большой партии товара;
- замены разнотипных материалов;

Отклонение в использовании материалов может возникать в результате:

- высокого или низкого уровня потребления материалов;
- изменения дизайна продукции;
- замены разнотипных материалов.

Отклонение в оплате труда может возникать в результате:

- решения правительства по увеличению оплаты труда работникам в целом по стране;
- сверхурочной работы или премиальных выплат, не предусмотренных планом;
- замены работ различной степени сложности.

Отклонение в производительности труда может возникать в результате:

- совершенствования условий труда, включая лучший контроль;
- следствия обучающих эффектов;
- введения системы материального стимулирования или обучения персонала;
- замены работ различной степени сложности.

При анализе необходимо изучить целесообразность этих отклонений, выяснить причины их возникновения, рассчитать их влияние на сумму затрат в целом и финансовые результаты предприятия.

2.4. АНАЛИЗ ФАКТОРОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА ДИНАМИКУ ЗАТРАТ

К основным факторам, влияющим на сумму и уровень затрат предприятия, относятся:

- объем произведенной и реализованной продукции;
- затраты сырья и материалов;
- количественный и качественный состав производственных работников и управленческого персонала;
- производительность труда работников;
- тарифы на услуги сторонних организаций;
- эффективность использования основных средств и нематериальных активов;
- эффективность использования оборотных средств;
- организация расчетно-платежной дисциплины и своевременное и качественное составление контрактов с покупателями и поставщиками.

Каждый из этих факторов влияет на те или иные затраты, имеет свою методику расчета. Руководители предприятий, аналитики и аудиторы при изучении и анализе затрат должны уметь рассчитать влияние этих факторов, проанализировать каждый фактор в отдельности и на их основе выявить резервы снижения и экономного расходования средств, разработать конкретные рекомендации по принятию управленческих решений по повышению эффективности затрат.

Рассмотрим методику расчета влияния факторов на сумму затрат от основной деятельности (табл. 2.4). Для расчета данные следует взять из отчета о прибылях и убытках. При этом необходимо учесть деление затрат на переменные и условно-постоянные. К переменным затратам следует отнести себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и коммерческие расходы. К постоянным расходам (не зависящим от объема производства и реализации продукции) относятся: управленческие расходы, операционные расходы, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Переменные статьи затрат, как было отмечено выше, зависят от объема произведенной и реализованной продукции и изменяются пропорционально их изменению. Поэтому, чтобы определить влияние на сумму переменных статей изменения объема реализованной продукции, необходимо отклонение суммы реализации товаров умножить на базисный уровень себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Расчет производится по формуле

$$\Delta \text{Зат} = (\text{Реал}_{\text{прод.факт}} - \text{Реал}_{\text{прод.баз}}) \times \text{У}_{\text{пер.зат.баз}}$$

где $\Delta \text{Зат}$ — отклонение суммы затрат; $\text{Реал}_{\text{прод.факт}}$ — сумма реализованной продукции за отчетный период; $\text{Реал}_{\text{прод.баз}}$ — сумма реализованной продукции базисного периода; $\text{У}_{\text{пер.зат.баз}}$ — уровень затрат базисного периода.

Таблица 2.4

Расчет влияния на сумму затрат ОАО «Вымпел» за 2010 г. по сравнению с прошедшим годом изменения объема реализации и уровня затрат

Показатели	2009 г.	2010 г.	Отклонение		
			всего	В том числе за счет изменения	
				реализации	уровня затрат
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	9951	16 428	6477	х	х
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	6947	11 427	4480	4522	-42
Уровень, % к сумме выручки	69,812	69,558	-0,254		
Коммерческие расходы, тыс. руб.	40	43	3	26	-23
Уровень, % к сумме выручки	0,402	0,262	-0,140		
Управленческие расходы, тыс. руб.	1616	1425	-191	-	-191
Итого расходы от основной деятельности, тыс. руб.	8603	12 895	4292	4548	-256
Операционные расходы, тыс. руб.	1200	1995	+795		+795
Внереализационные расходы, тыс. руб.	821	102	-719		-719
Чрезвычайные расходы, тыс. руб.	-	-	-	-	-
Всего расходы, тыс. руб.	10 624	14 992	4368	4548	-180

Данные табл. 2.4 показывают, что ОАО «Вымпел» по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» в 2010 г. израсходовало средств по сравнению с прошедшим годом больше на 4480 тыс. руб. В результате увеличения объема реализации продукции затраты возросли на 4522 тыс. руб. $(6477 \times 69,812 : 100)$. Другие факторы способствовали снижению производственных затрат.

Для определения влияния изменения уровня затрат (Зат) или других факторов необходимо фактическую сумму реализованной продукции за отчетный период ($\text{Реал}_{\text{прод.факт}}$) умножить на разность уровней производственных затрат отчетного и прошлого годов ($Y_{\text{пер.зат.ф}} - Y_{\text{пер.зат.баз}}$):

$$\text{Зат} = \text{Реал}_{\text{прод.факт}} \times (Y_{\text{пер.зат.ф}} - Y_{\text{пер.зат.баз}}) : 100.$$

В ОАО «Вымпел» в результате снижения уровня производственных затрат их сумма уменьшилась на 42 тыс. руб. $(16 428 \times (69,558 - 69,812) : 100)$. Таким образом, себестоимость проданных товаров отчетного года по сравнению с прошлым годом увеличилась на 4480 тыс. руб. (абсолютное отклонение). Это произошло за счет:

- возрастания объема производства и реализации продукции, что увеличило расходы на 4522 тыс. руб.;

- сокращения уровня (экономии) расходов, что уменьшило затраты на 42 тыс. руб.

Таким образом, влияние этих двух факторов дает общее отклонение производственных затрат отчетного года по сравнению с прошлым годом:

$$4480 \text{ тыс. руб.} = 4522 \text{ тыс. руб.} - 42 \text{ тыс. руб.}$$

Такой же расчет производится по статье «Коммерческие расходы».

На расходы, относящиеся к группе «постоянные», объем реализации продукции не оказывает влияния. На изменение суммы затрат по ним оказывают влияние такие факторы, как режим экономии, изменения цен на сырье и материалы, тарифов за услуги, окладов управленческого и обслуживающего персонала и т.п. Их отклонение по сравнению с прошлым (базисным) периодом прямо отражается на сумме затрат предприятия.

Таким образом, на общую сумму увеличения расходов предприятия по сравнению с прошлым годом в размере 5520 тыс. руб. оказали влияние:

- рост объема выпуска и реализации продукции (увеличил сумму затрат на 4548 тыс. руб. (4522 + 26));
- снижение уровня себестоимости проданных товаров (уменьшило сумму затрат на 42 тыс. руб.);
- экономия по коммерческим расходам (снизила затраты на 23 тыс. руб.);
- снижение управленческих расходов (уменьшило общие затраты на 191 тыс. руб.);
- увеличение операционных расходов (способствовало росту затрат на 795 тыс. руб.);
- снижение внепроизводственных расходов (уменьшило затраты на 719 тыс. руб.).

Руководству предприятия следует изучить каждый из этих факторов, выявить причины и возможности дальнейшего снижения затрат и экономного расходования средств, разработать конкретные рекомендации и принять управленческие решения.

Анализируя затраты производства, необходимо определить влияние изменения объема производства на затраты в целом и на единицу продукции для принятия управленческих решений по экономному расходованию средств и повышению эффективности работы предприятия в целом.

Как было отмечено выше, производственные затраты делятся на переменные и постоянные. Переменные затраты изменяются прямо пропорционально уровню производственной деятельности (объему производства). Это связано с тем, что в расчете на каждую единицу

продукции переменные затраты (сырье, материалы, заработная плата производственных рабочих и т.п.) постоянны. Таким образом, совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от объема производства, а переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной. Это можно выразить графически (рис. 2.1, 2.2).



Рис. 2.1. Совокупные затраты



Рис. 2.2. Переменные затраты на единицу продукции

Постоянные затраты остаются неизменными для различных масштабов производства за определенный период времени, но при этом с изменением масштабов производства изменяется их доля на единицу продукции. С увеличением объема производства сумма постоянных затрат не изменится, но на каждую единицу продукции эти затраты уменьшатся (рис. 2.3, 2.4).

На практике постоянные затраты не всегда остаются одинаковыми для всех уровней производства. Для сравнительно длительного



Рис. 2.3. Зависимость совокупных постоянных затрат от объема производства

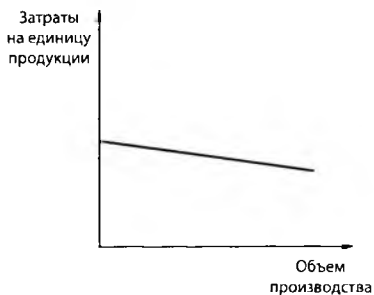


Рис. 2.4. Зависимость постоянных затрат на единицу продукции от объема производства

периода времени, измеряемого несколькими годами, все затраты являются переменными. Крупное расширение деятельности также приведет к увеличению всех категорий затрат. Для более короткого периода времени затраты будут переменными или постоянными в зависимости от изменения уровня производства. Чем короче период времени, тем больше вероятность того, что какие-либо определенные затраты будут постоянными.

Совокупные затраты в целом и на единицу продукции зависят от объема производства. С увеличением объема производства совокупные затраты растут, но не пропорционально объему производства. Совокупная себестоимость единицы продукции снижается за счет постоянных статей затрат и стремится к величине переменных затрат на единицу продукции (рис. 2.5 и 2.6).

Снижение совокупных затрат на единицу продукции в связи с увеличением объема производства дает возможность предприятиям предоставлять скидки на продукцию при большом объеме заказов.

К снижению себестоимости продукции приводит также наличие полупеременных (смешанных) затрат, которые для конкретного периода и определенного уровня производства являются постоянными, но в конечном счете они возрастают или снижаются на определенную величину в какой-либо критический момент. Например, если производственные мощности расширяются значительно до определенной критической отметки, то будут наняты дополнительные рабочие, контролеры и штат обслуживающего персонала. Но если это расширение производства незначительно, дополнительные затраты могут и не возникнуть.

Маржинальный доход равняется объему реализации за вычетом переменных издержек, т.е. он включает в себя постоянные затраты и чистую прибыль.



Рис. 2.5. Зависимость совокупных затрат от объема производства

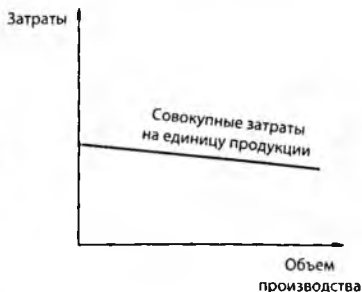


Рис. 2.6. Зависимость совокупных затрат на единицу продукции от объема производства