План

1 Классификация затрат предприятия.

2 Анализ динамики обобщающих показателей и факторов.

3 Анализ затрат на рубль товарной продукции.

4 Анализ прямых материальных и трудовых затрат.

5 Анализ косвенных затрат

**Анализ общей суммы затрат на производство**

Важным показателем, характеризующим работу организаций, является себестоимость продукции. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности, темпы расширенного воспроизводства и финансовое состояние организаций.

Объектами анализа себестоимости продукции являются следующие показатели: полная себестоимость продукции в целом и по элементам затрат; затраты на рубль выпущенной продукции; себестоимость отдельных изделий; отдельные статьи затрат.

Планирование и учет себестоимости в организациях ведут по элементам затрат и калькуляционным статьям расходов. Группировка затрат по элементам необходима для того, чтобы изучать материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость и установить влияние технического прогресса на структуру затрат. Группировка затрат по статьям калькуляции, указывает, куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы. Она необходима для исчисления себестоимости отдельных видов изделий в многономенклатурном производстве, установления центров сосредоточения затрат и поиска резервов их сокращения.

Различают прямые и косвенные затраты. Прямые затраты связаны с производством определенных видов продукции (сырье, материалы, зарплата производственных рабочих и др.). Они прямо относятся на тот или иной объект калькуляции. Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции и относятся на объекты калькуляции путем распределения пропорционально соответствующей базе (основной и дополнительной зарплате рабочих или всем прямым расходам, производственной площади и т.д.).

В рыночной экономике издержки классифицируют на явные и неявные. Явные издержки – это альтернативные (вмененные), принимающие форму прямых платежей поставщикам факторов производства и промежуточных изделий. В число явных издержек входит зарплата рабочих, менеджеров, служащих, комиссионные выплаты торговым фирмам, выплаты банкам и другим поставщикам финансовых и материальных услуг, оплата транспортных расходов и многое другое. Неявные издержки – это альтернативные издержки использования ресурсов, принадлежащих владельцам организации или находящихся в собственности фирмы как юридического лица. Такие издержки не предусмотрены контрактами, обязательными для явных платежей, и не отражаются в бухгалтерской отчетности, но от этого они не становятся менее реальными.

В зависимости от объема производства все затраты организации можно разделить на постоянные и переменные. Постоянные расходы остаются стабильными при изменении объема производства, а переменные изменяются пропорционально объему производства продукции.

Затраты при наличии постоянных и переменных расходов представляет собой уравнение:

Зобщ = ∑VВПi \* bi + А = ∑(VВПобщ \* Удi \* bi) + А

где Зобщ – общая сумма затрат на производство продукции;

VВП – объем производства продукции;

b – уровень переменных расходов на единицу продукции (услуг);

А – абсолютная сумма постоянных расходов на весь выпуск продукции.

Общая сумма затрат может измениться из-за объема выпуска продукции, ее структуры, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов.

**Анализ затрат на рубль произведенной продукции и себестоимости отдельных видов продукции**

Затраты на рубль произведенной продукции (издержкоемкость) – обобщающий показатель, характеризующий уровень себестоимости продукции в целом по организации. Его универсальность заключается в том, что:

а) рассчитывается в любой отрасли экономики,

б) наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью.

Показатель затрат на рубль произведенной продукции (УЗ) исчисляется отношением общей суммы затрат на производство и реализацию продукции (Зобщ) к стоимости произведенной продукции в действующих ценах (если он ниже единицы – производство рентабельно, если выше – убыточно):

УЗ = Зобщ / ВП = ∑(VВПобщ \* Удi \* bi) + А) / VВПобщ \* Удi \* Цi

где VВПобщ – общий объем производства продукции;

Удi – удельный вес i-й продукции;

bi – уровень переменных расходов на единицу продукции;

А – абсолютная сумма постоянных расходов на весь выпуск продукции; Цi – отпускная цена i-го вида продукции.

В процессе анализа изучают выполнение плана и динамику затрат на рубль произведенной продукции, а также проводят межхозяйственные сравнения.

Расчет влияния факторов (объем производства, структура производства, количество потребленных ресурсов, цены на ресурсы, отпускные цены на продукцию) на изменение затрат на рубль произведенной продукции проводят способом цепной подстановки.

В процессе анализа следует оценить изменения в структуре по элементам затрат. К примеру, если уменьшается доля зарплаты, а доля амортизации увеличивается, это свидетельствует о повышении технического уровня и производительности труда. Для более глубокого исследования причин изменения себестоимости анализируют отчетные калькуляции по отдельным изделиям, сравнивают фактический уровень затрат на единицу продукции с плановым и данными прошлых периодов, других организаций в целом и по статьям затрат. Влияние факторов на изменение уровня себестоимости единицы продукции изучают с помощью факторной модели:

Сi = Аi / VВПi + bi

где Сi – себестоимость единицы i-го вида продукции;

Аi – сумма постоянных затрат на i-й вид продукции;

VВПi – объем выпуска i-го вида продукции в физических единицах;

bi – сумма переменных затрат на единицу i-го вида продукции. Более детально изучают динамику себестоимости продукции по каждой статье затрат, отклонения по статьям являются объектом факторного анализа.

**Анализ прямых материальных затрат и заработной платы**

Наибольший удельный вес в себестоимости продукции занимают затраты на сырье и материалы. Общая сумма затрат по этой статье зависит от объема производства продукции (VВП), ее структуры (Удi ) и изменения удельных затрат на отдельные изделия (УМЗi).

Удельные материальные затраты на отдельные изделия (УМ3i) в свою очередь зависят от количества (массы) израсходованных материалов на единицу продукции (УРi) и средней цены единицы материалов (Цi ).

Для анализа факторов изменения материальных затрат на единицу продукции используют модель:

УМЗi = ∑ (УРi \* Цi)

Расчет влияния данных факторов проводят способом цепной подстановки. После этого изучают факторы изменения суммы прямых материальных затрат на весь объем производства каждого вида продукции по формуле:

МЗi = VВПi \* ∑ (УРi \* Цi)

Общая сумма материальных затрат в целом по организации зависит еще и от структуры произведенной продукции:

МЗобщ = ∑( VВПобщ \* Удi \* УРi \* Цi)

Расход материалов на единицу продукции зависит от:

качества сырья и материалов, замены одного вида материала другим, изменения рецептуры сырья, техники, технологии и организации производства, квалификации работников и др. Вначале изучают изменение удельного расхода материалов за счет того или иного фактора, а затем полученный результат умножают на плановые цены и фактический объем производства i-го вида продукции. В результате получаем прирост суммы материальных затрат на производство этого вида изделия за счет соответствующего фактора:

∆МЗхi = ∆УРхi \* Цхi \* VВП фi

Уровень средней цены материалов зависит от рынков сырья, отпускной цены поставщика, внутригрупповой структуры материальных ресурсов, уровня транспортных и заготовительных расходов, качества сырья и т.д. Чтобы узнать, как за счет каждого из них изменилась общая сумма материальных затрат, необходимо изменение средней цены i-гo вида или группы материалов за счет i-гo фактора умножить на фактическое количество использованных материалов соответствующего вида:

∆МЗхi = ∆Цхi \* УРфi \* VВП фi

Общая сумма прямой зарплаты зависит от объема производства производимой продукции, ее структуры и уровня затрат на отдельные изделия, которые, в свою очередь, зависят от трудоемкости и уровня оплаты труда за 1 человеко -час.

Анализ прямой заработной платы осуществляется при помощи факторных моделей:

– общей суммы заработной платы в целом по организации:

ЗПобщ = VВПобщ \* Удi \* ТЕi \* ОТi

– суммы прямой зарплаты на весь объем произведенного i-го вида продукции:

ЗПi = VВПi \* ТЕi \* ОТi

– суммы заработной платы на единицу продукции i-го вида:

УЗП = ТЕi \* ОТi

Для расчета влияния данных факторов на изменение суммы прямой зарплаты используем способ цепной подстановки Далее необходимо узнать, как изменилась себестоимость единицы продукции за счет трудоемкости продукции и уровня среднечасовой оплаты труда.

Трудоемкость продукции и уровень оплаты труда зависят от внедрения новой, прогрессивной техники и технологии, механизации и автоматизации производства, организации труда, квалификации работников и др. Влияние этих факторов на изменение суммы заработной платы определяется следующим образом:

∆ЗПxi = ∆ТЕxi \* ОТплi \* VВПфi

∆ЗПxi = ТЕфi \* ∆ОТxi \* VВПфi

Однако если требуется комплексно оценить влияние данного фактора на себестоимость продукции, необходимо учесть, насколько в связи с внедрением нового оборудования увеличились амортизация и другие расходы.

**Анализ косвенных затрат**

Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы. Анализ этих расходов производится путем сравнения фактической их величины на рубль товарной продукции в динамике за 5-10 лет, а также с плановым уровней отчетного периода. По своему составу комплексные статьи состоят из нескольких элементов затрат.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования включают амортизацию машин и технологического оборудования, затраты по их содержанию, затраты по эксплуатации, расходы по внутризаводскому перемещению грузов и др. Некоторые виды затрат (к примеру амортизация) не зависят от объема производства продукции и являются условно-постоянными. Другие полностью или частично зависят от его изменения и являются условно-переменными. Степень их зависимости от объема производства продукции устанавливается с помощью коэффициентов, величина которых определяется опытным путем, или с помощью корреляционного анализа по большой совокупности данных об объеме выпуска продукции и сумме этих затрат.

Общая сумма амортизации зависит от количества машин и оборудования, их структуры, стоимости и норм амортизации. Эксплуатационные расходы зависят от количества эксплуатируемых объектов, времени их работы и удельных расходов на один машино -час работы. Затраты на капитальный, текущий и профилактический ремонт зависят от объема ремонтных работ, их сложности, степени изношенности основных фондов, стоимости запасных частей и ремонтных материалов, экономного их использования. Расходы на внутреннее перемещение грузов зависят от вида транспортных средств, полноты их использования, степени выполнения производственной программы, экономного использования средств на содержание и эксплуатацию подвижного состава.

Для анализа общепроизводственных и общехозяйственных расходов по статьям затрат используют данные аналитического бухгалтерского учета. По каждой статье определяют абсолютные и относительные отклонения от плана и их причины. Оценка отклонений фактических расходов от сметы зависит от вызвавших их причин. В ряде случаев экономия связана с невыполнением мероприятий по улучшению условий труда, технике безопасности, изобретательству и рационализации, подготовке и переподготовке кадров и т.д. В процессе анализа необходимо выявить непроизводительные затраты, потери от бесхозяйственности и излишеств, которые можно рассматривать как резервы снижения себестоимости.

Непроизводительными затратами следует считать потери от порчи и недостачи сырья (материалов) и готовой продукции, оплату простоев по вине организации, доплаты за это время и в связи с использованием рабочих на работах, требующих менее квалифицированного труда, стоимость потребленных энергии и топлива за время простоев организации и др.

Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов в себестоимости единицы изделия производится с учетом результатов, полученных при анализе их в целом по организации.

Сумма этих расходов, приходящаяся на единицу продукции (УHP), зависит от изменения:

– общей суммы общепроизводственных и общезаводских расходов (∑ НРо6щ );

– суммы прямых затрат, которые являются базой распределения накладных (БР);

– объема производства продукции (VВПi).

Данные зависимости можно записать в виде формулы:

УHPi = ∑ НРо6щ \* БРi / БР / VВПi или УHPi = ∑ НРо6щ \* УДi / VВПi

Для расчета влияния этих факторов используется способ цепной подстановки. Если уже известно, за счет каких факторов изменилась общая сумма накладных расходов, нетрудно узнать их влияние на себестоимость отдельных изделий. Для этого изменение общей суммы этих расходов за счет i-гo фактора нужно умножить на удельный вес i-гo вида продукции в этих затратах и пученный результат разделить на фактическое количество произведенной продукции данного вида:

∆ УHPхi = ∆∑ НРхi \* УДiф / VВПiф

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

Расходы по доставке товаров зависят от расстояния, вeca перевезенного груза, транспортных тарифов, вида транспортных средств. Расходы по погрузке и выгрузке могут изменяться в связи с изменением веса отгруженной продукции и расценок за погрузку и выгрузку одной тонны продукции.

Расходы на тару и упаковочные материалы зависят от их количества и стоимости. Количество в свою очередь связано с объемом отгруженной продукции и нормой расхода упаковочных материалов на единицу продукции.

Экономия на упаковочных материалах не всегда желательна, так как красивая, эстетичная, привлекательная упаковка – один из факторов повышения спроса на продукцию и увеличение затрат по этой статье окупается увеличением объема продаж. То же можно сказать и о затратах на рекламу, изучение рынков сбыта и другие маркетинговые расходы.

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

**Определение резервов снижения себестоимости продукции**

Основными источниками резервов снижения себестоимости продукции (Р ↓ С) являются:

– увеличение объема ее производства (P ↑ VВП);

– сокращение затрат на ее производство (Р ↓ 3) за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, электроэнергии, топлива, оборудования, сокращения непроизводительных расходов, производственного брака и т.д.

Величина резервов может быть определена по формуле:

Р ↓ С = Св – Сф = (Зф - Р ↓ З + Зд) / (VВПф + P ↑ VВП) – Зф / VВПф

где Св, Сф – соответственно возможный и фактический уровень себестоимости изделия;

Зд – дополнительные затраты, необходимые для освоения резервов увеличения выпуска продукции.

Резервы увеличения производства продукции выявляются в процессе анализа выполнения производственной программы. При увеличении объема производства продукции возрастают только переменные затраты (прямая зарплата рабочих, прямые материальные расходы и др.), сумма же постоянных расходов, как правило, не изменяется, в результате снижается себестоимость изделий.

Резервы сокращения затрат выявляются по каждой статье расходов за счет конкретных организационно-технических мероприятий (внедрение новой более прогрессивной техники и технологии производства, улучшение организации труда и др.), которые будут способствовать экономии заработной платы, сырья, материалов, энергии и т.д.

Экономию затрат по оплате труда (Р ↓ 3П) в результате внедрения организационно-технических мероприятий можно рассчитать путем умножения разности между трудоемкостью изделий до внедрения (ТЕ0) и после внедрения (ТЕ1) соответствующих мероприятий на планируемый уровень среднечасовой оплаты труда (ОТпл) и на количество планируемых к выпуску изделий (VВПпл):

Р ↓ 3П = (ТЕ1 – ТЕ0) \* ОТпл \* VВПпл

Сумма экономии увеличится на процент отчислений от фонда оплаты труда, включаемых в себестоимость продукции.

Резерв снижения материальных затрат (Р ↓ M3) на производство запланированного выпуска продукции за счет внедрения новых технологий и других мероприятий можно определить следующим образом:

Р ↓ M3 = (УР1 – УР0) \* VВПпл \* Цпл

где УР0, УР1 – расход материалов на единицу продукции соответственно до и после внедрения инновационных мероприятий;

Цпл – плановые цены на материалы.

Резерв сокращения расходов на содержание основных средств за счет реализации, консервации, передачи в долгосрочную аренду списания ненужных, лишних, неиспользуемых зданий, машин, оборудования (Р ↓ ОПФ) определяется умножением первоначальной их стоимости на норму амортизации (НА):

P ↓ A = ∑(Р↓ ОПФi \* НАi)

Дополнительные затраты на освоение резервов увеличения производства продукции определяются отдельно по каждому его виду. Это, в основном, зарплата за дополнительный выпуск продукции, расход сырья, материалов, энергии и прочих переменных расходов, которые изменяются пропорционально объему производства продукции. Для определения их величины необходимо резерв увеличения выпуска продукции i-гo вида умножить на фактический уровень удельных переменных затрат:

Зд = (P ↑ VВПi \* bфi)

Аналогичные расчеты проводятся по каждому виду продукции, а при необходимости и по каждому организационно-техническому мероприятию, что позволяет полнее оценить их эффективность