

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н.Ельцина»

Институт Высшая школа экономики и менеджмента
Кафедра Финансов, денежного обращения и кредита

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ ПЕРЕД ГЭК

Зав. кафедрой ФДОК

Е. Г. Князева

« _____ » _____ 2018 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ
ПОВЫШЕНИЯ ЕГО ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ**

Научный руководитель: _____

Смородина Елена Анатольевна

к.э.н., доцент

Нормоконтролер: Лачихина Анастасия Геннадьевна _____

старший преподаватель

Студент группы ЭММ-262006 _____

Гамберг Светлана Владимировна

Екатеринбург

2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1 СУЩНОСТЬ И СТРУКТУРА РАСХОДОВ (ЗАТРАТ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ.....	6
1.1 Сущность и классификация расходов (затрат) предприятия на производство и реализацию продукции.....	6
1.2 Виды себестоимости и методы ее калькуляции	17
1.3 Формирование расходов предприятия на производство и реализацию продукции в российской федерации	23
1.4 Методы управления затратами на предприятии	28
2 АНАЛИЗ РАСХОДОВ (ЗАТРАТ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (НА ПРИМЕРЕ ООО НПП «ДВМ»)	49
2.1 Характеристика предприятия и оценка основных финансовых показателей его деятельности.....	49
2.2 Анализ влияния структуры затрат на производство и реализацию продукции на финансовые показатели деятельности предприятия	76
3 ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ (ЗАТРАТАМИ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ В ООО НПП «ДВМ» И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ	85
3.1 Проблемы управления затратами предприятия и пути решения	85
3.2 Экономическая эффективность предприятия	90
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	96
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	99

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время, с жесткой конкуренцией и непредсказуемо меняющимися условиями на всех рынках, для выживания и развития предприятий необходимо принимать стратегически верные управленческие и финансовые решения.

Острая конкурентная борьба заставляет предприятия проявлять пристальный интерес к управлению затратами, искать пути по усовершенствованию их учета и мониторинга.

Управление затратами является важнейшим направлением управленческой деятельности, поскольку именно соотношение между доходами и расходами предприятия определяет в конечном счете его финансовое состояние, прибыльность и перспективы развития.

Практически на каждом предприятии имеются резервы для снижения затрат до рационального уровня, что и позволяет добиваться роста экономической эффективности деятельности, повышения уровня конкурентоспособности. Снижение затрат на выпуск единицы продукции позволяет предприятию устанавливать более низкие и гибкие цены, что даёт важное преимущество перед конкурентами. Поэтому для каждого предприятия важен анализ структуры затрат и эффективное управление ими для достижения высокого экономического результата.

Актуальность темы заключается в том, что в современных условиях развития экономики необходимо уделять особое внимание снижению затрат на производство и реализацию продукции.

Целью данной работы является исследование методов управления затратами, анализ структуры затрат на производство и реализацию продукции на предприятии ООО НПП «ДВМ», выявление проблем и разработка путей их решения.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

– исследовать сущность, структуру затрат на производство и реализацию продукции, систематизировать методы управления затратами и на этой основе выделить их достоинства и недостатки;

– проанализировать влияние структуры затрат на производство и реализацию продукции на финансовые показатели деятельности ООО НПП «ДВМ», предложить расчет критического объема продаж и процента покрытия затрат по продуктам, с целью принятия управленческих решений в области ассортиментной политики;

– выявить проблемы управления затратами предприятия ООО НПП «ДВМ» и предложить мероприятия по минимизации затрат, с целью увеличения прибыльности и рентабельности предприятия.

Предметом исследования являются экономические отношения, складывающиеся на предприятии в процессе управления затратами.

Объектом исследования в данной работе является предприятие ООО Научно-Производственное Предприятие «Детская Восстановительная Медицина». Это компания – разработчик и производитель технических средств реабилитации под брендом «Я Могу!» для детей-инвалидов, в том числе с диагнозом детский церебральный паралич.

Элементы научной новизны состоят в следующем:

1. Систематизированы методы управления затратами и выделены их достоинства и недостатки.

2. Проведен расчет критического объема продаж и анализ маржинального дохода производимых предприятием продуктов.

3. Разработаны мероприятия по минимизации затрат на производство и реализацию продукции на предприятии ООО НПП «ДВМ», с целью увеличения прибыльности и рентабельности предприятия.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные мероприятия по управлению затратами могут помочь в

минимизации затрат не только на исследуемом предприятии, но и в других промышленных компаниях.

Работа состоит из введения, трех основных глав, заключения и списка использованной литературы.

Введение определяет актуальность темы, цели, объект, предмет, научную новизну и практическую значимость работы.

В первой главе рассматриваются понятие и структура затрат на производство и реализацию продукции, методы калькуляции и методы управления затратами.

Во второй главе анализируется структура затрат и проводится оценка финансового состояния предприятия.

В третьей главе определяются проблемы и разрабатываются мероприятия по снижению затрат.

В заключении подводятся итоги исследования. В работе также содержится 29 таблиц и 9 рисунков.

Публикации. По результатам теоретических и практических исследований по теме диссертации опубликовано 4 работы общим объемом текста 2,44 п. л.

1 СУЩНОСТЬ И СТРУКТУРА РАСХОДОВ (ЗАТРАТ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ

1.1 СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ (ЗАТРАТ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ

В основе любого действующего в условиях рыночной экономики предприятия стоит достижение целей и задач, обеспечивающих ему прибыль. Однако данный процесс деятельности невозможен без возникновения ограничивающих факторов – затрат предприятия, которые одновременно влияют на объем производства выпускаемой продукции, а также на ее реализацию.

Во время осуществления деятельности проблема оптимизации затрат является одной из первостепенных для организации. От того насколько успешно руководство контролирует процесс образования затрат зависит общий экономический эффект предприятия и состояние его ресурсной базы.

Каждое из предприятий имеет объективную возможность сокращения имеющихся затрат. Данное мероприятие реализуемо благодаря проведению анализа себестоимости продукции. Важность организации данного анализа объясняется возрастающей необходимостью экономии ресурсов, так как себестоимость является «обобщающим показателем использования всех видов ресурсов предприятия» [48, с. 20].

Я.А. Шакир в статье «Экономическая природа затрат» определяет себестоимость как «совокупность затрат на производство и реализацию продукции предприятия, представленную в денежной форме» [30, с. 246]. Размер данного показателя лежит в основе формирования финансового

результата организации; его определение влияет на стоимость продукции и, как следствие, на уровень получаемой прибыли, рентабельности.

При этом важно отметить, что затраты, составляющие основу себестоимости могут значительным образом отличаться друг от друга, согласно различным характеристикам, поэтому для эффективного управления себестоимостью необходимо понимание всего комплекса затрат, формирующего ее, исследование их экономической сущности.

Помимо категории «затрат» в экономической теории встречаются такие понятия как «издержки» и «расходы»; к соотношению данных терминов относятся по-разному: одни воспринимают их в качестве синонимичных (О.Д. Каверина, В.Б. Ивашевич), другие выражают одну категорию как составную часть другой (Н.Д. Врублевский, А.С. Бакаев, О.В. Рыбакова).

Теория затрат был разработана английским ученым Д. Рикардо в его труде «Начала политической экономии и налогового обложения» в 1817 г. В его основе идея о том, что «реальная стоимость товара равноценна издержкам производства», а под издержками автор понимал как затраты труда, так и затраты капитала [9, с. 539].

К исследованию сущности категорий затрат (издержек/расходов) ученые обращались во все периоды развития теории. Анализ современных точек зрения показывает, что в настоящее время также нет универсального подхода к определению данных понятий. Рассмотрим различные точки зрения ученых на определение терминов «затраты», «расходы» и «издержки» (таблица 1).

Таблица 1 – Определение терминов «затраты», «расходы», «издержки»¹

Источник	Определение	Комментарий
1	2	3
Осадчая И.М.	«Затраты – совокупные расходы на реальные товары и услуги; затраты на потребление, инвестиции и государственные расходы» [10, с. 1]	Затраты = Расходы = Издержки
Ивашкевич В.Б	«Затраты – выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени» [18, с. 57]	

¹ Составлено автором по: [7, 10, 12, 18, 51, 53, 54]

Окончание таблицы 1

1	2	3
Врублевский Н.Д.	«Расходы – затраты организации на создание производственных запасов материально-технических ресурсов и услуги (работы) поставщиков, включая потребленную в процессе производства их часть» [12, с. 24]	Затраты = Расходы = Издержки
Бакаева А.С.	«Затраты – часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т.е. с обычными видами деятельности» [7, с. 45]	Затраты, расходы, издержки имеют разную семантику, при этом одна категория является составной частью другой
Рыбакова О.В.	«Расходы – уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают фактическое использование сырья, материалов труда, услуг и лишь в момент продажи предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы» [54, с. 13]	
Райзберг Б.А.	«Издержки – выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции и товаров. Общие издержки складываются из постоянных и переменных затрат» [53, с. 268]	
Скляренко В.К.	«Затраты – денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени». «Издержки - совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей... Кроме того, издержки включают специфические виды затрат: единый социальный налог (в настоящее время – взносы на социальное страхование. – Примечание автора), потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки» могут совпадать только в определенных условиях» [51, с. 345]	
Казак А.Ю. Веретенникова О.Б.	«Затраты – это издержки и прочие затраты на осуществление деятельности, непосредственно не обусловленной производством, но отражающейся на налогооблагаемой прибыли, а также связанные с другим периодом времени и размером затрат». «Издержки непосредственно связаны с производством и реализацией продукции и представляют собой затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции и ее продажу за определенный период и применительно к конкретному производству»	Выплаты Расходы Затраты Издержки

Информация, представленная в таблице 1, показывает, что в настоящее время нет единой точки зрения, определяющей термины «затраты», «расходы» и «издержки». При этом ряд ученых рассматривают отдельно понятия «затраты» и «издержки» (Скляренко В.К., Казак А.Ю.), ряд авторов рассматривают только понятие «затраты» (Осадчая И.М., Ивашкевич В.Б., Бакаева А.С.) или только понятие «расходы» (Врублевский Н.Д., Рыбакова О.В.). Систематизируя представленную в таблице информацию, можно выделить две противоположные позиции:

– $\frac{3}{4}$ издержки рассматриваются только как затраты, связанные с производством и реализацией, а к затратам относят прочие затраты, которые с этим процессом не связаны;

– $\frac{3}{4}$ затраты рассматриваются как совокупные расходы предприятия выраженные в денежной форме.

Важным является не только определение затрат предприятия, представленное в экономической литературе, но и их определение в рамках законодательства. Необходимо отметить, что в РФ в рамках действующего законодательства рассматривается термин «расходы». При этом существуют отличия определений расходов в соответствии с бухгалтерским и налоговым учетом. Рассмотрим определение расходов, закрепленное в ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ) и в главе 25 Налогового кодекса (далее – НК).

В соответствии с ПБУ, под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». В свою очередь расходы организации в зависимости от их характера делятся на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

В соответствии с НК, «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты». Под обоснованными расходами

понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. В данном случае «расходы» определяется как более узкое понятие, чем «затраты» [2].

Как мы видим, существует разница в трактовках данных понятий в бухгалтерском и налоговом учете, что, как правило, затрудняет для организаций верное ведение финансовой отчетности относительно отражения некоторых видов расходов.

В системе Международных стандартов финансовой отчетности существует Принцип подготовки и составления финансовой отчетности (1989г.). Данные стандарты выделяют понятие «расходы», которое трактуется как «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала» [21, с. 37].

Таким образом, можно сделать вывод о том, что затраты характеризуются денежной оценкой ресурсов, при этом обеспечивая принцип их измерения; целевой установкой, так как связаны с производством и реализацией, а также временным промежутком.

Проанализировав различные подходы ученых к определению вышеназванных категорий, можно сделать вывод, что каждая из категорий обладает своими отличительными особенностями: затраты не зависят от срока реализации продукции, но при этом должны быть зафиксированы в документах и отражены по дебету счетов учета затрат; расходы – совокупность затрат организации, связанная с моментом реализации продукции; издержки рассматривают не только прошлый и отчетный период, но также и учитываются при планировании деятельности предприятия.

На основе имеющейся информации относительно данных понятий сформируем свое авторское видение их соотношения. За основу возьмем категорию «издержки». На наш взгляд, издержки предприятия непосредственно связаны с процессом производства продукции, возникают в предусмотренном

нормой объема в конкретном периоде времени. Примером могут служить материальные издержки, начисленная работникам заработная плата, амортизация и т. п. Кроме того, издержки связаны с товарным выпуском, на основе данных показателей на предприятии исчисляют прибыль (убыток) на товарный выпуск.

Затраты включают в себя издержки и затраты чрезвычайного характера, а также затраты, относящиеся к другому промежутку времени или не связанные непосредственно с деятельностью предприятия. Например, убытки по внереализационным операциям и убытки от прочей реализации. Термин затраты взаимосвязан с выручкой от реализации, на основе данных показателей определяется прибыль (убытки) от реализации.

Кроме того, по нашему мнению понятия «выплаты» («поступления») и «расходы» («доходы») относятся к движению денежных средств и применяются при исчислении ликвидности и платежеспособности.

Среди источников нормативно-правовой базы встречается трактовка понятия «расходы» (трактовка представлена в таблице 2), отличная от сущности термина «затраты».

Таблица 2 – Использование термина «расходы» в нормативно-правовых актах¹

Определение	Источник
Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников(собственников имущества)	Положение по бухгалтерскому учету 10/99.
Расходы – обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществляемые налогоплательщиком	Глава 25 Налогового кодекса РФ

Среди иностранных экономистов, наиболее полным мы считаем определение, которое представил Ч. Т. Хорнгрен: «under the cost understand

¹ Составлено автором по: [9,10]

resource consumption or the money to pay for goods and services» (что в переводе означает «стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или же «потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги» [12, с. 364].

В отечественной теории и практике расходы, издержки и себестоимость всегда находились под пристальным вниманием. Налоговый Кодекс РФ отождествляет понятие «расходы» и «затраты». Так как в нормативных актах в среде бухгалтерского учета отсутствует толкование термина «затраты», предположим, что данные термины, а именно «расходы», «затраты» можно считать идентичными друг другу в общей практике бухгалтерского учета.

Раздел третий Плана счетов бухгалтерского учета назван «Затраты на производство» (отмечаем, что здесь также упоминается термин «затраты»). Данный счет используется для характеристики учета по счету 20 «Основное производство», где отмечено, что «счет используется для учета затрат по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции...». Если обратиться к инструкции по применению Плана счетов, который утвержден Приказом Министерства финансов РФ 31 октября 2000г. № 94н (в редакции от 08.11.2010), то, согласно началу раздела третьего «Затраты на производство», «счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по основным видам деятельности...» [3].

Таким образом, предлагаем на протяжении всей диссертации исходить из того, что понятия «расходы» и «затраты» тождественны. Свое определение расходам трактуем следующим образом: «весь расход материальных, трудовых, природных, информационных и многих других видов ресурсов в стоимостном выражении представляют собой затраты экономического субъекта».

Принципы выделения затрат – один из фундаментов управленческого учета, который влияет на бюджетирование экономического субъекта в целом. Для того, чтобы осуществить полноценное планирование, строгий контроль и анализ, экономическими субъектами должна применяться техника управленческого анализа, таким образом, основной принцип выделения затрат

определяется их значимостью и поведением (например, переменные и постоянные). Должен учитываться принцип «привязки» к центрам ответственности, т.е. за каждой статьей расходов необходимо закреплять центр ответственности, например, «отдел главного энергетика» отвечает за «расходы по электроэнергии».

Перед тем, как приступить к критериям классификации расходов, предлагаем рассмотреть особенности их классификации. Все расходы возникают вследствие использования экономических ресурсов в целях основного и вспомогательного производств. Для того, чтобы эффективно управлять процессом, необходимо сопоставлять измерители и все затраты на него. Для управления расходами в разрезе производств советуем вести справочник статей затрат.

Разнообразие подходов к трактовке сущности термина «затраты» повлияло на возникновение их различных форм классификаций.

Для исчисления себестоимости продукции затраты принято классифицировать по следующим признакам (таблица 3):

Таблица 3 – Признаки классификации затрат¹

Признак	Затраты по видам
1	2
Отношение к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
Экономическое содержание	По элементам затрат и статьям калькуляции
Экономическая роль в процессе производства	Основные и накладные
Состав	Одноэлементные и комплексные
Способ включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
Периодичность возникновения	Текущие и единовременные
Участие в процессе производства	Производственные и непроизводственные
Эффективность	Производственные и непроизводственные

¹ Составлено автором по: [18, с. 59]

Окончание таблицы 3

1	2
Отражение в бизнес-плане	Планируемые и не планируемые
Возможность нормирования	Нормируемые и ненормируемые
Временные периоды	Затраты предшествующего периода, отчетного и будущих периодов.

Ивашкевич В.Б. разделяет издержки по месту их формирования (цехи, участки, центры ответственности) и по объектам их калькулирования (виды продукции, работ, услуг) [18, с. 59].

Друри К. предложил следующую классификацию затрат:

1) в зависимости от характера связи расходов с определенным объектом:

- прямые;
- косвенные;

2) по отношению к себестоимости продукции:

- расходы отчетного периода;
- себестоимость продукции;

3) в зависимости от влияния управленческого решения на величину затрат:

- релевантные;
- нерелевантные;

4) в зависимости от поведения затрат:

- переменные;
- полупеременные;
- постоянные;
- полупостоянные;

5) зависимости от возможности влияния на затраты:

- возвратные;
- безвозвратные [13, с. 587].

Следует отметить, что классификация затрат по характеру использования в процессе производства используется для расчета себестоимости. Классификация затрат по характеру применения в связи с выпуском продукции

затраты (постоянные и переменные) используется при управлении себестоимостью. Классификация затрат по характеру происхождения (первичные и вторичные) и по форме присвоения к отдельным продуктам (прямые и косвенные) используется при калькуляции себестоимости продукции.

Существуют и другие формы разделения затрат, но в целом, в представленных выше классификациях отражены основные категории их распределения. Также стоит отметить, что для каждого отдельного предприятия актуальна своя классификация затрат в зависимости от специфики ведения деятельности предприятия, что дает право говорить о функциональном подходе к группированию.

Формирование затрат, а также себестоимости предприятия происходит на пяти уровнях:

1. Затраты предприятия в целом, которые подразделяются на затраты, имеющие непосредственное отношение к основной деятельности предприятия и затратами, возникающими в связи чрезвычайными событиями, которые являются незапланированными. Данное деление позволяет выделить из состава затрат предприятия те расходы, которые нельзя учитывать при оценке эффективности хозяйственной деятельности.

2. Затраты, связанные с обычной деятельностью подразделяются операционные и финансовые. Если на предприятие несколько видов деятельности, то это будет увеличивать долю операционных и финансовых затрат. Прочие затраты будут связаны с содержанием социальной сферы и не относятся к основной деятельности предприятия.

Деление затрат операционной деятельности по экономическим элементам и статьям калькуляции:

3. Затраты от операционной деятельности непосредственно связаны с производством и реализацией продукции. Оценка величины и структуры затрат этой категории по элементам в общей величине затрат позволяет сделать качественные выводы о необходимости и целесообразности этой группы,

провести сопоставление плановых и фактических показателей, выявить причины отклонения.

4. На уровне себестоимости реализованной продукции и товаров.

5. На уровне производственной себестоимости.

Данная структура позволяет более детально изучить такое сложное комплексное понятие как затраты и оценить фактор влияния каждой из включенных в нее категорий эффективность хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Себестоимость продукции рассматривается как качественный показатель деятельности предприятия, так как она отражает все стороны производственной и финансово–хозяйственной деятельности: степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также качество работы как отдельного работника, так и руководства в целом. Так как уровень затрат и прибыльность находятся в прямой зависимости, на предприятии оптимизации затрат на производство уделяется особое внимание.

Таким образом, знание категории затрат на производство и реализацию продукции и основания для их классификации позволит менеджерам предприятия организовать рациональный процесс их управления, которое позволит обеспечить прибыльность предприятия, его конкурентоспособность и финансовую устойчивость. Однако российские предприятия должны учитывать также положения действующего законодательства по учету и формированию затрат в целях налогообложения прибыли во избежание рисков, которые могут привести к занижению налоговой базы и штрафным санкциям, которые могут при этом возникнуть со стороны налоговых органов.

1.2 ВИДЫ СЕБЕСТОИМОСТИ И МЕТОДЫ ЕЕ КАЛЬКУЛЯЦИИ

В современном мире прогрессивное усовершенствование финансовых взаимоотношений, увеличение конкурентной борьбы и повышение уровня доходов коммерческих организаций требуют внедрения наиболее новых подходов к управлению. В связи с этим возникла необходимость иметь информационную систему управления данными, важными как для определения направлений дальнейшего развития, так и для решения текущих вопросов производственной деятельности, в том числе и для успешного управления затратами. Управление затратами как средство достижения высокого экономического результата содержит в себе их планирование, учёт и калькулирование – процессы, которые осуществляются в тесном объединении и взаимообусловленности.

Калькулирование себестоимости выполненных работ, оказанных услуг – это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу выполненных работ, оказанных услуг. Ведомость, в которой производится расчет на единицу продукции, называется калькуляцией.

Актуальность определяется тем, что калькулирование себестоимости – важнейший инструмент управления предприятием.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно важным и нужным действием при управлении производством, так как позволяет принимать наиболее рациональные управленческие решения, сопоставлять фактические издержки с плановыми в подобных организациях, а также содействует увеличению экономической обоснованности цен на продукцию, поскольку за основание цены принимаются вместе с потребительной ценой продукта общественно необходимые затраты на изготовление и реализацию товаров, работ, услуг. Калькуляции помогают принять аргументированные решения о изготовлении новых видов продукции и снятии с производства устаревших.

Необходимость исчисления себестоимости продукции, работ, услуг растет по мере того, как усложняются условия хозяйственной деятельности и возрастают требования к рентабельности. Предприятия, пользующиеся хозяйственной самостоятельностью, должны иметь четкое представление об окупаемости различных видов готовых изделий, эффективности каждого принимаемого решения и их влияние на финансовые результаты.

Одним из основных разделов управленческого учета является учет затрат и калькулирование себестоимости. В управленческом учете цель любой классификации затрат состоит в оказании помощи менеджеру в принятии взвешенных экономически обоснованных решений, в связи с чем суть процесса классификации затрат кроется в определении именно тех элементов затрат, на которые предприятие может оказать влияние, путем сбора и обработки информации, направленных на решение данных задач. Так как деятельность любой организации неизбежно подразумевает несение определенного рода затрат, основным принципом в процессе классификации затрат становится – разные расходы на разные цели.

В зависимости от направлений учета затрат в управленческом учете принято классифицировать несколько групп затрат:

- управление себестоимостью, оценка стоимости запасов и полученной прибыли;
- принятие решений, планирование и прогнозирование;
- контроль и регулирование.

Остановимся более подробно на классификации затрат в целях калькуляции себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

Учет и калькулирование себестоимости различных товаров, работ и услуг организуется по статьям затрат и определяется экономическим содержанием произведенных затрат. Учет общей же суммы затрат на производство организуется по экономическим элементам затрат, они представляют собой однородные затраты, которые не представляется возможным разложить на составные части [13, с. 590].

Принято выделять следующие элементы затрат:

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

В целях осуществления контроля за составом затрат требуется учитывать помимо того, что потрачено в процессе производства, так же и цели, на которые данные затраты произведены, другими словами учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу, что позволит проанализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, а также устанавливать объемы затрат отдельных подразделений. Для решения данных задач требуется прибегнуть к классификации затрат по статьям калькуляции, состав которых и методы распределения по видам продукции могут отличаться в зависимости от отраслевых методических рекомендаций предприятия, а также особенностей и технологии производства.

Таким образом, затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа.

Весь процесс учета производственных затрат подразделяется на этапы:

- группировка затрат по объектам учета;
- распределение затрат по объектам калькуляции;
- определение себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

После суммирования затрат на изготовление за отчетный месяц и определения остатков незавершенного производства можно высчитать фактическую производственную себестоимость продукции согласно ее отдельным видам, т.е. выполнить калькулирование себестоимости готовой продукции. Учет производственных затрат и калькулирование первоначальной стоимости готовой продукции выполняется различными методами и способами,

использование которых зависит от вида или группы изготовления, наличия незавершенного производства, особенностей производимого товара и др.

Метод учёта затрат и калькулирования себестоимости – это единый процесс, совокупность приемов организации, документирования и отображения производственных издержек, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и нужные сведения с целью контроля за этим действием [30, с. 259].

В настоящее время классификация выделяет основные методы учета производственных затрат и калькулирования: позаказный, попередельный, попроцессный.

Остальные методы, как правило, представляют собой вариации названных моделей сообразно тем либо иным технико-экономическим характеристикам (попередельно-нормативный, полуфабрикатный, пооперационный, пофазный и т. п.).

Рассмотрим вышеперечисленные методы по отдельности, определим объект, раскроем их сущность и применение в организации.

Позаказный метод применяется в индивидуальном и мелкосерийном производствах, а также может применяться и в непромышленных организациях, которые специализируются в сфере научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, занимаются оказанием аудиторских, консультационных и других типов услуг (проект, договор, случай, программа). Этот способ необходим отраслям, где единица продукции владеет определенными характерными свойствами и легко идентифицируется.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе считается единичный производственный заказ, фактическая первоначальная цена которого обуславливается уже после его создания.

При этом под заказом предполагается оферта клиента на установленное число специально созданных или произведенных для его целей изделий.

При позаказном методе учет производственных затрат ведется по отдельным производственным заказам. При этом прямые расходы, отражаемые

по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда, материальных запасов и др., учитываются в себестоимости конкретных заказов. Для этого каждому из заказов присваивается шифр (номер), который в дальнейшем проставляется в первичных документах, и тем самым позволяет систематизировать издержки непосредственно по заявкам. На каждый заказ открывается калькуляционная карта. По мере прохождения заказа через производственный процесс на бланке заказа накапливаются сведения о затратах.

Попередельный метод применяется в многочисленных производствах с поочередной переработкой сырья и материалов (нефтепереработка, химическая индустрия и др.), который выполняется в несколько стадий (фаз, переделов). Предметом калькулирования в подобных производствах считается любой законченный передел, в том числе и такие переделы, в которых сразу получают несколько продуктов.

Передел – комплекс технологических операций, в результате которых сырье и материалы преобразуются в полуфабрикаты либо готовую продукцию.

Суть данного метода содержится в том, что непосредственные расходы производства формируются не по видам продукции, а согласно переделам. Раздельно рассчитывается первоначальная стоимость продукта каждого передела. Непрямые расходы распределяются пропорционально установленным базам. Список переделов обуславливается отличительными чертами научно-технического процесса.

Продукция, полученная в каждом переделе (не считая последнего) является полуфабрикатом собственного изготовления. Поэтому различают полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты исчисления себестоимости.

Полуфабрикатный метод калькуляции учитывает затраты по каждому переделу и передвижение полуфабрикатов из цеха в цех. Полуфабрикаты входят в себестоимость продукции отдельной статьей, т.е. себестоимость продукции каждого передела состоит из затрат передела и себестоимости полученных полуфабрикатов.

Бесполуфабрикатный метод учитывает исключительно затраты по каждому переделу.

Попроцессный метод чаще применим для компаний с многочисленным характером производства, одним либо несколькими типами изготавливаемого продукта, с кратким этапом научно-технического процесса и отсутствием незавершенного производства. К подобным следует отнести энергетику и добывающие отрасли промышленности (угольная, горнорудная, газовая, нефтяная, лесозаготовительная и др.), а также перерабатывающие отрасли с простейшим технологическим циклом производства (к примеру, цементная промышленность и др.) [10].

Расчет при данном методе проводится в соответствии с единым производственным процессом. Прямые и косвенные издержки учитываются на весь выпуск продукции. Средняя первоначальная стоимость единицы продукции определяется как частное от суммы всех расходов и числа готовой продукции.

При данном методе калькулирования может использоваться метод усреднения или метод FIFO.

Метод калькуляции – это комплекс приемов и способов, применяемых для исчисления себестоимости конкретного типа. Он может предполагать разные способы и очередность учетной работы при воздействии на издержки, сформированные в системе методов учета затрат.

Выбор метода калькулирования себестоимости связан с технологией создания, его организацией, соответствующими особенностями создаваемого продукта и по этой причине выбирается организацией самостоятельно. Главным классификационным показателем методов калькулирования является целостность учета затрат.

Организация управления затратами предполагает их учет. Учет затрат на производство и реализацию продукции необходим для подготовки информации при принятии управленческих решений. В современных условиях на предприятиях организуется управленческий и финансовый учет [8, с. 211].

Методология учета затрат, принятая предприятием к исполнению, становится основой, на которой в итоге формируются подходы к управлению ими.

1.3 ФОРМИРОВАНИЕ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Формирование издержек производства и обращения имеют важное значение для деятельности организаций. Это имеет смысл не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но и в соответствии с местом бухгалтерского учета в системе управления организацией.

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности организации в конкретный момент времени. Так, данные учета издержек производства и калькулирования себестоимости продукции являются важнейшим средством определения производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов для целей роста рентабельности производства. Это определяет, что участок издержек производства и калькулирования себестоимости продукции занимает наиболее важное место в системе организации.

Инструктивной базой в данной случае служат отраслевые методические указания и рекомендации, а основными методологическими проблемами являются: способ оценки незавершенного производства и готовой продукции; выбор объекта калькулирования; выбранный метод учета затрат; порядок распределения косвенных расходов; способ формирования себестоимости.

Для изготовления продукции предприятие затрачивает средства на приобретение сырья, материалов, топлива. В процессе производства

используются машины, оборудование, инструмент. Ремонт и замена износившейся техники также требуют определенных затрат. В изготовлении изделий принимают участие все работники предприятия, и всем им выплачивается заработная плата. На реализацию продукции предприятие также затрачивает определенные денежные средства. Если суммировать перечисленные затраты и выразить их в денежной форме, образуется себестоимость продукции.

Себестоимость складывается из следующих составляющих:

1) материальные затраты – сюда включается: затраты на материалы и исходное сырье, расходы на комплектующие и т.д.; расходы на электроэнергию, топливо, уголь и т.д.; общепроизводственные затраты;

2) расходы на оплату труда;

3) расходы на амортизацию основных средств;

4) прочие расходы – расходы на рекламу, маркетинг продукции, накладные расходы, которые связаны с производством продукции и ее реализацией и т.д. [12, с. 65].

Пример статей расходов при производстве продукции представлен на рисунке 1.

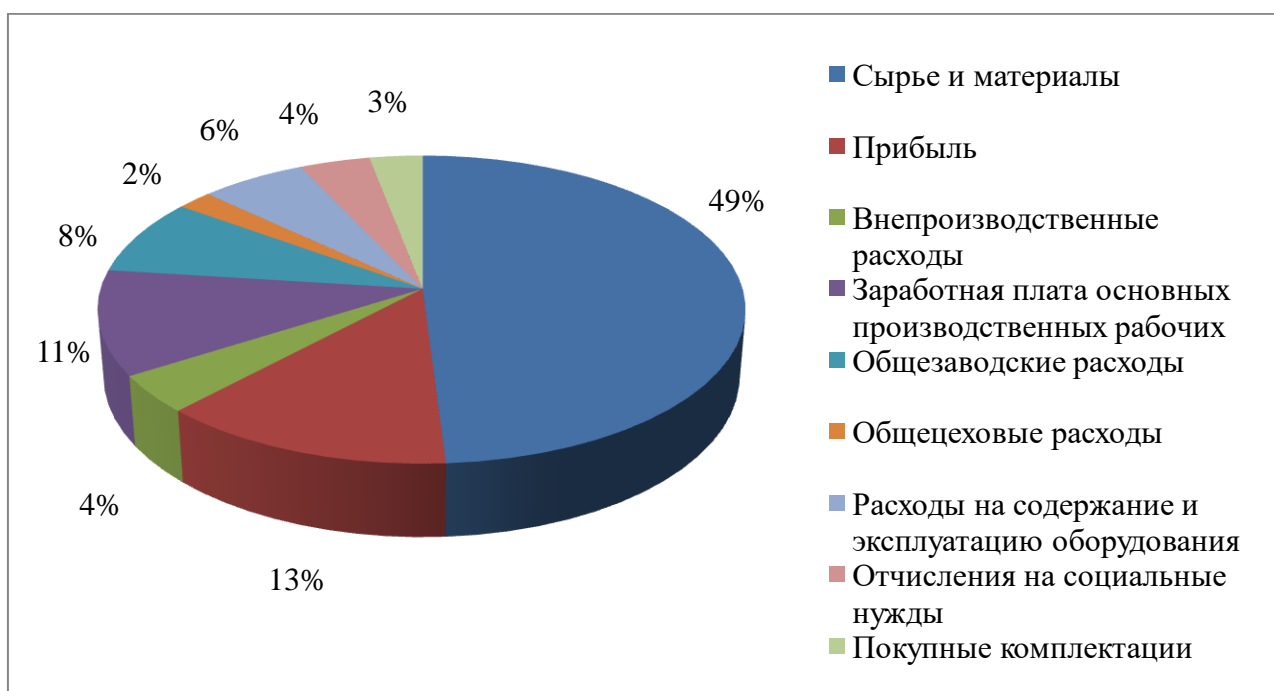


Рисунок 1 – Пример статей расходов при производстве продукции [12, с. 65]

Вышеизложенное позволяет сделать заключение о том, что себестоимость продукции является одним из важных экономических показателей деятельности предприятий, который выражает в денежной форме все издержки, непосредственно связанные с производством и реализацией продукции.

Проведем сравнение расходов организации в соответствии с ПБУ 10/99 и Налоговым кодексом РФ главы 25 в таблице 4.

Таблица 4 – Расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99 и Налоговым Кодексом¹

№ п/п	Расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организаций»	Расходы организации в соответствии с НК РФ гл. 25 «Налог на прибыль организаций»
1	2	3
1	<p>Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)</p>	<p>Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода</p>
2	<p>1. Расходы по обычным видам деятельности:</p> <p>1) расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции; 2) расходы, связанные с приобретением и продажей товаров; 3) расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.</p> <p>1.1. При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:</p> <p>1) материальные затраты; 2) затраты на оплату труда; 3) отчисления на социальные нужды; 4) амортизация; 5) прочие затраты.</p> <p>2. Прочие расходы — расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности:</p> <p>1) временное владение и пользование активами организации (аренда);</p>	<p>Расходы в целях налогообложения делятся:</p> <p>1. Расходы, связанные с производством и реализацией продукции включают в себя:</p> <p>1) расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров; 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; 3) расходы на освоение природных ресурсов; 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; 5) расходы на обязательное и добровольное страхование; 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.</p>

¹ Составлено автором по: [2]

Окончание таблицы 4

1	2	3
	2) расходы по использованию интеллектуальной собственности; 3) проценты по кредитам и займам; 4) расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций; 5) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; 6) продажа, выбытие и списание основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции; 7) курсовые разницы; 8) сумма уценки активов; 9) штрафы, пени, неустойки; 10) возмещение убытков; 11) дебиторская задолженность, по которой истек срок давности и другие долги, нереальные для взыскания; 12) благотворительная деятельность; 13) расходы на спортивные мероприятия, отдых, развлечения, культурно-массовые мероприятия; 14) стихийные бедствия, пожары, аварии и прочие.	1.1. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на: 1) материальные расходы; 2) расходы на оплату труда; 3) суммы начисленной амортизации; 4) прочие расходы. 2. Внереализационные расходы (прочие расходы): 1) расходы, не связанные с производством и реализацией; 2) аренда (лизинг) имущества; 3) расходы по использованию интеллектуальной собственности; 4) проценты по долговым обязательствам; 5) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг; 6) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов; 7) судебные расходы и арбитражные сборы; 8) затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции; 9) прочие расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции.

Из таблицы 4 видно, что суть понятия расходы в ПБУ 10/99 и налоговом кодексе совпадает. Классификация расходов на:

1) расходы от обычного вида деятельности в ПБУ 10/99 и расходы, связанные с производством и реализацией продукции в НК РФ имеют одно значение;

2) прочие расходы в ПБУ 10/99 и внереализационные расходы в НК РФ по существу схожи. Таким образом, можно сделать следующий вывод, что цели Налогового кодекса и Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 совпадают.

Изучение себестоимости выпускаемой и реализуемой продукции является одним из важнейших разделов экономического (управленческого) анализа деятельности предприятий.

Сейчас Россия находится под экономическими санкциями ряда стран, в том числе государств-членов ЕС, США, Японии, Австралии и Канады. Замещение иностранных изделий товарами, произведенными внутри страны, становится приоритетным направлением национальной политики. Главная проблема российских производственных предприятий в настоящее время - рост себестоимости продукции, что в конечном итоге приводит к нивелированию ценовой конкуренции. Для того чтобы повысить интерес к российским промышленным предприятиям на международном рынке, необходимо рационализировать затраты.

На современном этапе развития экономики России себестоимость продукции является одним из важнейших показателей производственно – хозяйственной деятельности предприятия. Ведь в современных условиях хозяйствования, по нашему мнению, важно производить ту продукцию, оказывать те услуги, которые должны удовлетворять потребности потребителей и быть конкурентоспособными на рынке.

На данный момент в России активно применяется политика импортозамещения и это является явным плюсом экономических изменений, происходящих в стране. Особого внимания заслуживает эффективное формирование себестоимости на предприятиях, так как она выступает залогом успешного функционирования хозяйствующего субъекта и составляет его экономическую стратегию. Именно поэтому данная тема актуальна и есть необходимость детально рассмотреть процесс формирования себестоимости на предприятиях.

Главной проблемой в настоящее время являются экономические трудности производственных предприятий, вызванные ростом себестоимости продукции и связанными с этим факторами уровня рентабельности и ценовой конкуренции. Основными направлениями, которые способствуют повышению эффективности и конкурентоспособности предприятий являются: снижение себестоимости и рационализация затрат путем внедрения ресурсосберегающих технологий, модернизация производства, повышение мотивации к труду,

способность качественно удовлетворять требования клиентов. Данные решения неразрывно связаны с принятием оперативных решений в области управления затратами, формирующими себестоимость продукции предприятия.

В условиях изменений в экономике и обострения конкуренции для успешного функционирования предприятиям необходимо решить проблему управления себестоимостью продукции. На сегодняшний день важными путями снижения себестоимости продукции являются: увеличение производительности труда и снижение трудоемкости продукции, разработка мероприятий по улучшению использования сырья, материалов, топлива, энергии, внедрение новых видов сырья и материалов, улучшение использования основных производственных фондов, сокращение накладных расходов. Однако основным условием решения ключевой задачи – уменьшения себестоимости производимой продукции – является создание такой системы внутриорганизационного управления, которая позволяла бы управлять стоимостью продукции и осуществлять действенный контроль затрат.

1.4 МЕТОДЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Затраты на предприятии можно назвать одним из основных факторов влияющих на объем предложения, а следовательно и на выручку в целом. Статистика анализа деятельности российских предприятий различных отраслей промышленности показывает, что организацию управления затратами ни на одном из предприятий нельзя назвать образцовой. Более того постоянный рост убыточных предприятий говорит о серьезных проблемах в данной сфере [13, с. 36]. Поэтому трудно переоценить процесс формирования себестоимости продукции, так как снижение себестоимости производимой продукции способствует повышению конкурентоспособности предприятия, повышению доступности продукции для потребителя, что делает более ощутимым

экономический эффект от ее продажи. Для анализа экономической сущности управления затратами, исследуем некоторые аспекты управления предприятием.

Управление – деятельность предприятия, которая направлена на реализацию целей объекта управления при условии оптимального использования имеющихся ресурсов. Схематично классический процесс управления представлен на рисунке 2.

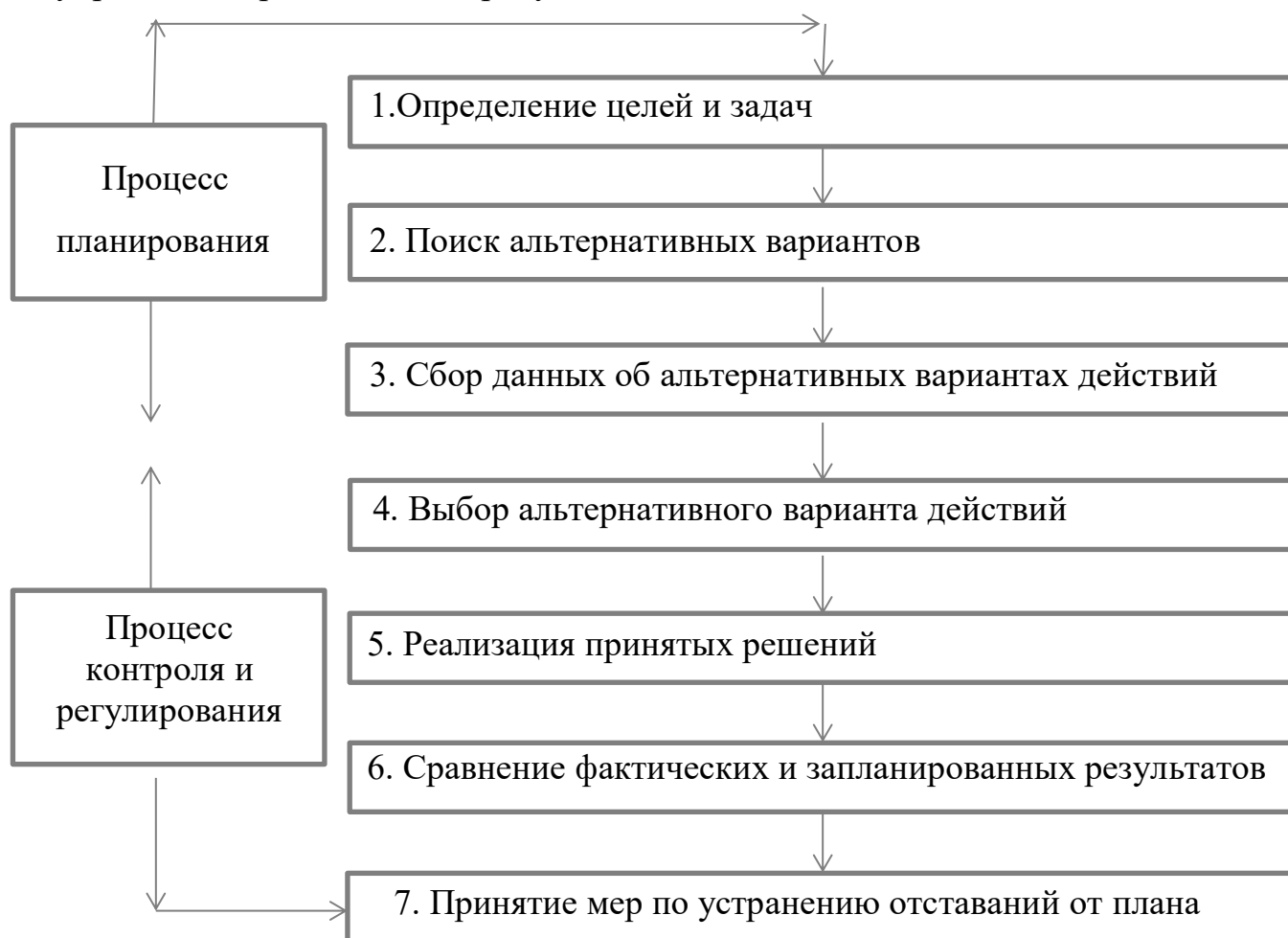


Рисунок 2 – Процесс планирования, принятия решения, регулирования и контроля [10, с. 56]

Первые пять этапов демонстрируют процесс планирования или принятия решения, а два последних определяют процесс управления принятым решением.

Как правило, большинство российских предприятий использует при управлении затратами традиционный метод учета затрат, который включает в себя два этапа:

– первый этап предполагает распределение накладных расходов по производственным подразделениям;

– второй этап характеризуется распределением накладных расходов по продуктам [10, с. 56].

За рубежом процесс управления затратами включает систему контроллинга, включающую в себя методы стратегического и оперативного управления, планирования, учета, анализа, контроля издержек производства и обращения. Так, например, в США и Европе применяются два основных метода.

В условиях современной экономики остается актуальной проблема управления затратами предприятия, так как именно их уровень определяет конечный результат его деятельности, эффективность функционирования всех уровней управления.

Процесс управления себестоимостью можно подразделить на четыре стадии:

1) учет затрат на производство и реализацию (сбор, осмысление, идентификация, предварительная обработка и передача данных) и анализ себестоимости (сопоставление с нормативными и плановыми данными, выявление отклонений и причин их возникновения и т.д.);

2) планирование себестоимости (принятие решений) на следующий год;

3) разработка мероприятий по оптимизации затрат;

4) разработка оптимального плана по себестоимости с учетом принятия управленческих решений и его реализация (предвидение конкретных условий осуществления управленческого решения и передача обратной связи, реализация решения).

Главная роль в процессе принятия управленческого решения принадлежит формированию учетной информации о затратах на производство и реализацию продукции. В РФ учетная информация на предприятиях крайне громоздка, неэффективна и далеко не полностью отвечает потребностям управления. Наш учет в основном ориентирован на отчетность,

позволяющих определить только тенденцию и динамику показателей и не раскрывающую ни непроизводительных расходов, ни резервов производства. При этом существуют различия финансового и управленческого учета, являющихся подсистемами бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет – это основная информационная система предприятия, предназначенная как для внутренних, так и для внешних пользователей.

Составление внешних отчетов относится к сфере финансового учета, предоставляющего данные согласно законодательству и стандартам для акционеров, кредиторов, внешних пользователей. Он отражает результаты уже совершенных действий и по своей сути имеет «исторический» характер.

Управленческий учет обеспечивает информацией стратегическое и тактическое, экономическое и технологическое, инновационное и структурное управление, позволяя решить проблемы, связанные как с внутренним, так и внешним управлением, и включает в себя планирование, отражение фактических данных в аналитическом и синтетическом учете и отчетности, контроль и анализ исполнения бюджетов, подготовку информации для ситуационных управленческих решений.

Организация управленческого учета – основа планирования себестоимости с целью дальнейшего принятия решений по ее оптимизации.

Существует значительное количество подходов к учету и управлению затратами, поэтому при выборе определенного метода для использования его на конкретном предприятии необходимо изучить имеющиеся у них преимущества и недостатки.

Знание сильных и слабых сторон различных методов позволит осуществить выбор наилучшего решения при проведении мероприятий по оптимизации затрат.

В таблице 5 представлены преимущества и недостатки методов управления затратами.

Таблица 5 – Преимущества и недостатки методов управления затратами¹

Метод	Преимущества	Недостатки
1	2	3
Директ-костинг	<p>Необходимая информация может быть получена из регулярной финансовой отчетности без создания дополнительных учетных процедур</p> <p>Прибыль периода не зависит от постоянных накладных расходов при изменении остатков запасов</p> <p>Снижается трудоемкость распределения накладных затрат, появляется возможность определить вклад каждого вида продукции в формирование прибыли предприятия</p> <p>В сочетании с методом стандарт-костинга позволяет оптимизировать производственную программу, обоснованно определить цены на новую продукцию, обосновать необходимость или отказ в новых заказах. Позволяет сделать выбор между собственным производством или закупкой продукции.</p>	<p>Многие виды затрат не могут быть однозначно отнесены к категории переменных или постоянных</p> <p>Слабое внимание к постоянным затратам</p> <p>Искажение финансового результата из-за занижения или завышения стоимости ранее произведенной продукции</p> <p>Создает иллюзию прибыльности технологически сложных, требующих значительных инвестиций проектов.</p>
Абсорпшн-костинг	<p>Отсутствие разделения затрат предприятия на постоянные и переменные</p> <p>Более точное определение финансового результата деятельности предприятия</p> <p>Отражение покрытия доходом от реализации продукции каждого вида или вида деятельности не только прямыми переменными затратами, но и постоянными накладными затратами</p> <p>Повышение обоснованности выбора дополнительного заказа или отказа от него</p>	<p>Ретроспективность и условность в распределении накладных затрат</p> <p>Установление фактической себестоимости единицы продукции только в конце периода</p> <p>Условный характер распределения накладных затрат</p> <p>Включение в себестоимость продукции затрат, непосредственно не связанных с производством, усложнение учетных и расчетных процедур, недостаточное внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпускаемой продукции</p>
Стандарт-кост	<p>Формирование необходимой информационной базы для анализа и контроля затрат, наглядность в отражении отклонений от плана в процессе формирования затрат</p> <p>Минимизация учетной работы, связанной с калькулированием себестоимости, своевременное</p>	<p>Применение для периодически повторяемых затрат</p> <p>Успешность применения зависит от состава и качества нормативной базы</p> <p>Невозможность установить нормы по отдельным видам затрат.</p>

¹ Составлено автором по: [12, с 320]

Окончание таблицы 5

1	2	3
	<p>обеспечение менеджеров информацией об ожидаемых затратах на производство.</p>	
<p>Метод ABC</p>	<p>Значительное повышение обоснованности отнесения накладных расходов на конкретный продукт, более точное калькулирование себестоимости. Обеспечение взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат.</p>	<p>Требует значительных изменений в системе бухгалтерского учета и совершенствования систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление.</p>
<p>Таргет-костинг</p>	<p>Маркетинговая ориентация производства Определение целевых затрат для новых продуктов Контроль затрат еще на стадии разработки продукции.</p>	<p>Для целевого снижения затрат могут потребоваться значительное время или серьезные инвестиции Технические возможности предприятия не всегда позволяют снизить себестоимость до заданного уровня.</p>
<p>Кайзен-костинг</p>	<p>Обеспечивает непрерывное снижение затрат и удержание их на заданном уровне.</p>	<p>Необходима мотивация сотрудников и корпоративная культура, поддерживающая вовлеченность персонала в деятельность организации.</p>
<p>СVP-анализ (анализ точки безубыточности)</p>	<p>Позволяет определить объем продаж, при котором достигается безубыточность производства или заданный финансовый результат Простота, наглядность и оперативность метода.</p>	<p>Разделение затрат предприятия на переменные, которые линейно зависят от объема продукции, и постоянные, которые от него не зависят, что на практике однозначно сделать весьма сложно Любое изменение входящих в модель факторов (переменных и постоянных затрат, объема реализации и цены) может дать существенное изменение конечного результата При количестве видов продукции больше трех графическое решение модели становится невозможным Основывается на допущении, что производительность труда, которая непосредственно определяет переменные издержки, не зависит от масштаба и не изменяется во времени, а структурные сдвиги качественного состояния, характеризующие изменение системы предприятия, отсутствуют.</p>
<p>Бенчмаркинг затрат</p>	<p>Позволяет получить комплексную оценку управления затратами на предприятии в сравнении с эталонным предприятием, которая является серьезной предпосылкой</p>	<p>Неверный выбор предприятия-эталона снижает эффективность метода Требует системности и целенаправленности в применении опыта других организаций.</p>

Окончание таблицы 5

1	2	3
Кост-киллинг	Позволяет быстро сократить затраты предприятия, возникающие и во внутренней, и во внешней среде.	Жесткость метода (предусматривает в том числе сокращение затрат на заработную плату и сокращение персонала) Требует системного применения (использование время от времени, к отдельным видам затрат или в отдельных подразделениях предприятия ощутимых результатов не приносит).
LCC-анализ	Получение в долгосрочном периоде оценки понесенных затрат и их покрытия соответствующими изделию доходами Обеспечение точного прогноза всех затрат и соотнесение получаемого дохода и понесенных затрат применительно к производству изделия в целом Обеспечение стратегического видения структуры затрат и сопоставление ее со структурой доходов.	Отсутствие периодизации финансовых результатов Неопределенность в учете накладных затрат: если их не учитывать, страдает комплексность используемой информации; если учитывать, то используемая информация приобретает вероятностный характер Может потребовать затрат на получение обширной дополнительной информации.
Метод VCC	Позволяет представить величину затрат предприятия в свете создания новой стоимости, оценить целесообразность процессов, ведущих к формированию затрат, максимально полно привязать затраты предприятия к ожидаемым доходам.	Требует создания соответствующего информационного обеспечения, постоянной оптимизации затрат в рамках оперативного управления деятельностью предприятия и участия квалифицированных специалистов.

Тщательное и детальное изучение существующих подходов к управлению затратами, оптимальный выбор одного из них с учетом всех имеющихся положительных и отрицательных сторон для использования на конкретном предприятии с последующей адаптацией, учитывающий все особенности организации, принесут существенный рост экономической эффективности производства.

Таким образом, определение элементов метода учета затрат на производство дает возможность установить общие подходы к терминологии и основание считать, что метод учета затрат на производство и метод калькулирования – обособленные объекты изучения, а, кроме того, введение

разных методов учета позволяет представить управленческому персоналу совокупность информации по оптимизации предпринимательской деятельности.

Можно выделить два метода управления расходами (затратами) предприятия:

1) метод, основанный на определении критического объема продаж (нахождение точки безубыточности);

2) метод покрытия затрат по продуктам.

Оба метода основаны на делении затрат на постоянные и переменные.

Первый метод позволяет оптимизировать затраты по предприятию в целом. Второй метод позволяет определить выгодность производства и реализации отдельных продуктов и услуг.

Процесс управления затратами носит комплексный характер и предусматривает принятие решений и разработку организационно-экономических мер, направленных на оптимизацию расходов, соблюдение режима экономии.

Предметом финансового управления затратами являются затраты предприятия во всем их многообразии:

– первой особенностью финансовых затрат как предмета выступает их динамизм. Они находятся в постоянном движении, изменении. Так, в рыночных условиях финансово-хозяйственной деятельности постоянно изменяются цены на приобретаемые сырье и материалы, комплектующие детали и изделия, тарифы на энергоносители и услуги (связь, транспорт и т.д.). Обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат, что отражается на себестоимости продукции и уровне затрат. Поэтому рассмотрение затрат в статистике весьма условно и не отражает их уровня в реальной жизни;

– вторая особенность финансовых затрат как предмета заключается в их многообразии, требующем применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими. Многообразие затрат обнаруживается при их

классификации, которая позволяет, во-первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия, во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и, наконец, относить на изделие только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации. Не менее важная и сложная задача – правильное отнесение затрат на производственные подразделения и отдельные виды деятельности предприятия;

– третья особенность финансовых затрат состоит в трудности их измерения, учета и оценки. Абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет;

– четвертая особенность – это сложность и противоречивость влияния финансовых затрат на экономический результат. Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на технику и технологию.

Сущность метода покрытия затрат по продуктам состоит в следующем. Покрытие затрат по продукту представляет собой часть от выручки, остающуюся после исключения прямых затрат для покрытия остальных затрат и получения прибыли.

Размер покрытия затрат можно рассчитать по разным объектам:

– покрытие затрат по продукту или группе продуктов;
– возмещение расходов в процентах от нетто-дохода;
– покрытие затрат, приходящееся на одну денежную единицу прямых затрат.

Метод позволяет выстроить последовательность продуктов в зависимости от размеров вклада, вносимого им в покрытие затрат предприятия.

Российская система бухгалтерского учета во многих моментах еще находится на стадии директивной экономики и несет функции налогооблагаемой базы. В работе рассмотрены основные аспекты эффективности применения маржинального метода бухгалтерского учета по

системе «Директ-костинг», основу которого составляет исчисление себестоимости продукции, определение маржинального дохода и расчет точки безубыточности.

Этот метод позволяет оптимизировать затраты по предприятию в целом.

Затраты предприятия делятся на постоянные и переменные. С помощью такого деления можно спрогнозировать, при каком объеме продаж предприятие покроет издержки и начнет получать прибыль, т. е. найти «точку безубыточности». Это можно сделать как графически, так и с помощью формулы (1).

$$\text{ВЕР} = \text{Постоянные издержки} / \text{Выручка} - \text{Переменные издержки}, \quad (1)$$

В качестве графического решения предлагается пример на рисунке 3.

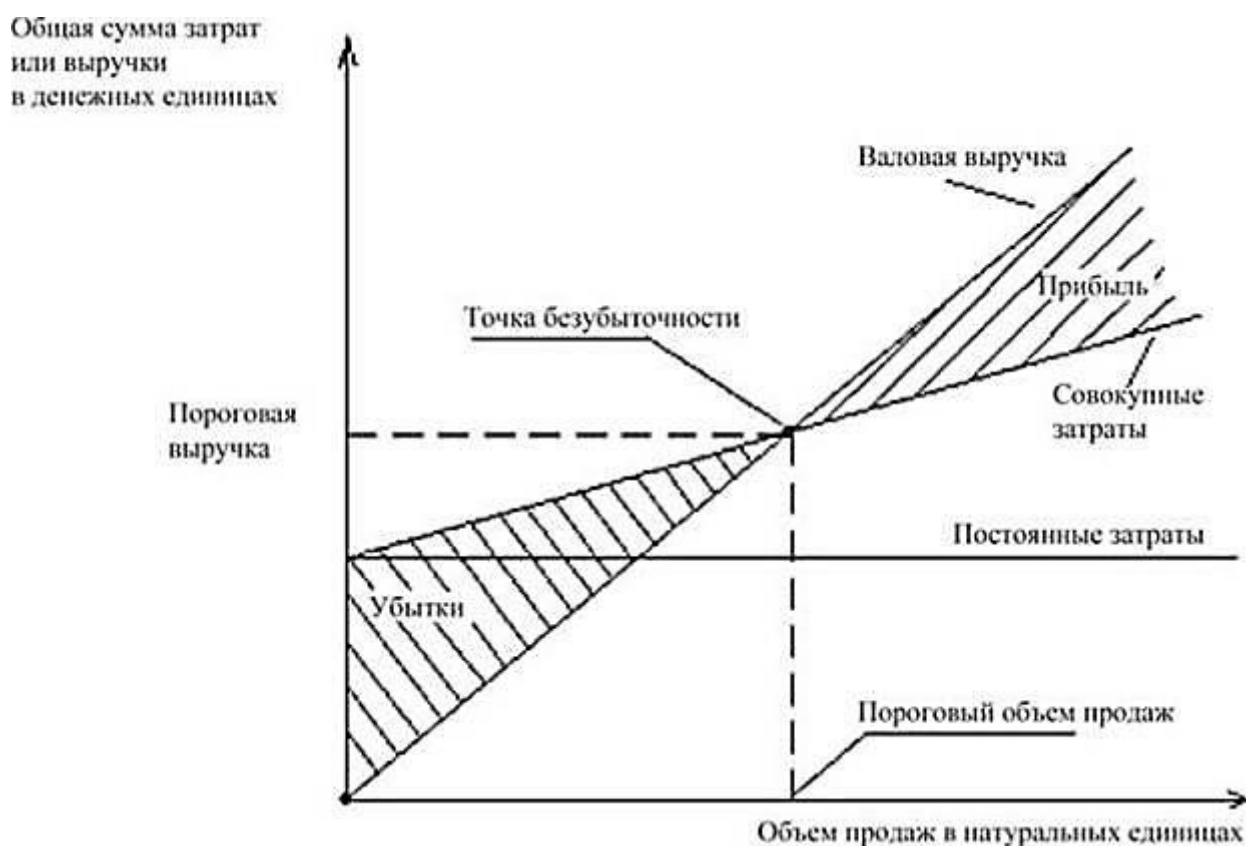


Рисунок 3 - График построения точки безубыточности

Финансовое управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т.е.

разработку (принятие) и реализацию решений, а также контроль за их выполнением.

Функции финансового управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Выполнение функций в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия подсистемы на управляемую подсистему.

С целью оптимизации величины прибыли финансовой менеджер должен определить влияние изменения объема производства на величину прибыли при заданном соотношении постоянных и переменных затрат.

Изменяя соотношение между постоянными и переменными затратами в пределах возможностей предприятия, можно решить вопрос оптимизации величины прибыли. Эта зависимость носит название «эффект производственного рычага».

Увеличение доли постоянных затрат еще больше увеличит силу воздействия производственного рычага.

Отсюда можно сделать следующие выводы:

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

Предварительно для определения запаса финансовой прочности необходимо выявить точку безубыточности – тот критический объем производства и реализации, при котором бизнес как не зарабатывает прибыли, так и не несет убытков. При этом «точка безубыточности может дать ответ на вопрос о том, какой минимум продаж необходим, чтобы компания работала без

убытков. Но определить, как изменилось финансовое положение компании (упрочилось или ослабло), данный показатель не может» [46, с.55].

Запас финансовой прочности – это экономический показатель, демонстрирующий устойчивость бизнеса к сокращению производства и характеризующий превышение фактической выручки от продаж над ее уровнем, обеспечивающим безубыточность, что позволяет устанавливать предел безопасности деятельности, в границах которого она будет оставаться устойчиво эффективной (рентабельной).

Запас финансовой прочности применим на стратегическом, тактическом, оперативном уровне управления предприятием, а также во внешней оценке инвесторами и кредиторами.

В абсолютном исчислении запас финансовой прочности, представленный формулой (2) – это разница между объемом реализации и точкой безубыточности, что определяет, на сколько денежных (натуральных) единиц можно снизить объемы продаж, не неся при этом убытков. Экономический смысл имеет значение этого показателя и в относительном выражении – коэффициент финансовой прочности, выраженный долей от фактического (запланированного) объема реализации в денежном либо натуральном выражении и определяющий, на сколько процентов может сократиться объем продаж без риска получения убыточных результатов.

$$\text{ЗФП}_{\text{ден}} = \text{TR} - \text{ВЕР}_{\text{ден}} / \text{TR}, \quad (2)$$

где $\text{ЗФП}_{\text{ден}}$ – запас финансовой прочности;

TR – выручка от продаж;

$\text{ВЕР}_{\text{ден}}$ – объем продаж в точке безубыточности в денежном выражении.

Рассчитав запас финансовой прочности, предприятиям представляется возможным оперативно отреагировать на изменения рыночной ситуации, реализовав своевременные программы: выпуск нового товара, расширение регионов сбыта, снижение цен, выполнение иных мероприятий.

Эффективное управление текущими затратами невозможно без определения порога рентабельности. Порог рентабельности характеризует достижение такого объема производства, при котором достигается окупаемость постоянных и переменных затрат.

Ниже этого объема выпуск продукции становится невыгодным.

Для расчета порога рентабельности предприятия аналитически используют следующие формулы (3), (4):

$$BER_1 = TR \times TFC / (TR - TVC), \quad (3)$$

где BER_1 – порог рентабельности в денежном эквиваленте;

TR – выручка от продаж продукции;

TFC – совокупные постоянные затраты;

TVC – совокупные переменные затраты;

TVC – совокупные переменные затраты.

$$BER_2 = TFC / (P - AVC), \quad (4)$$

где BER_2 – порог рентабельности выраженный в натуральном эквиваленте (объем производства);

P – цена единицы проданного товара;

AVC – средние переменные затраты на единицу товара.

Рассмотрим существующие типы затрат и их классификацию на примере нашего предприятия.

Нашей компании для осуществления предпринимательской деятельности прежде всего необходимо осуществить закупку материалов, а значит она столкнется с входящими затратами – средствами, которые были приобретены, имеются в наличии и должны принести доходы в будущем. В процессе же производства, если эти затраты в течение отчетного периода были израсходованы, то они переходят в истекшие.

Корректное деление затрат на данном этапе на входящие и истекшие позволит нам в последствии максимально точно оценить прибыли и убытки. Процесс производства, также, как и полноценное функционирование предприятия невозможно без кадров, что подразумевает появление прямых затрат на оплату труда. Прямые расходы всегда соприкасаются с косвенными, которые нельзя прямо отнести на какое-либо изделие, а распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике.

Данные расходы в свою очередь подразделяются на: общепроизводственные и общехозяйственные. Затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства, будут считаться основными, а затраты по управлению и обслуживанию данного производственного процесса – накладными.

Все материальные затраты, входящие в себестоимость продукции, которые сможем впоследствии проинвентаризировать, будем относить на производственные. А издержки, которые нельзя проинвентаризировать – на внепроизводственные затраты, размер которых зависит не от объемов производства, а от продолжительности периода. Таким образом, периодические затраты всегда будут иметь характер исходящих, а производственные затраты сможем считать входящими.

И наконец, те затраты, которые не сможем разложить на слагаемые, отнесем на одноэлементные. А затраты, состоящие из нескольких экономических элементов – на комплексные.

Текущая ситуация на рынке в условиях отсутствия экономической стабильности, кризиса и ужесточения конкуренции ставит более сложные задачи перед предприятиями и требует поиска новых нестандартных решений, а следовательно, и путей совершенствования традиционных систем калькулирования затрат. В сложившейся ситуации предприятиям для выживания на рынке требуется координации действий, направленных в первую очередь на достижение краткосрочных целей, таких как: обеспечение достаточного уровня прибыли, каналов сбыта и удержание рынка; при этом

отодвигая на будущее долгосрочные цели: улучшение имиджа компании, сохранение лидерских позиций и так далее.

Руководству предприятия в зависимости от складывающейся рыночной конъюнктуры необходимо оптимальным образом скорректировать свои расходы, увязывая в интегрированную систему отдельные решения: поиск возможных путей снижения себестоимости, оценка стоимости запасов, мониторинг цен конкурентов и их анализ, поиск оптимальных методов установления цен на новые товары.

Перечисленные выше факторы заставляют наше предприятие прибегнуть к использованию новых систем калькулирования, которые действуя совместно с традиционными методами, не занижая их возможностей, напротив, повышают их эффективность, обеспечивая хозяйствующий субъект дополнительным преимуществом в конкурентной борьбе: «АВС-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», калькулирование по стадиям жизненного цикла и «по последней операции». Рассмотрим в действии данные системы, а также пользу каждой из них для нашего предприятия.

Начнем с самой распространенной, без которой применение остальных новейших систем калькулирования не представляется возможным – «АВС-костинг» (activity-based costing), работая совместно с традиционными методами, увеличивает эффективность калькулирования полной себестоимости, при этом ориентирована не только на производство, но и на рынок.

Данная система незаменима для нашей компании с высоким удельным весом косвенных затрат, так как в ее основе лежит абсолютно новый подход к формированию себестоимости продукции – распределение затрат происходит на основе установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования – операции, что позволяет получить показатель себестоимости операции, а в итоге учетного процесса – более надежные показатели фактической и плановой себестоимости продукции. Таким образом, данная система путем получения более точных данных о выполнении плановых показателей обеспечит нас мощным инструментом для

анализа работы структурных подразделений и деятельности руководителей бизнес-процессов, фактического состояния дел в бизнесе, а также предоставит возможность управлять расходами посредством модернизации бизнес-процессов. А учет показателя «себестоимость процессов продаж по отдельным покупателям» поможет оценить рентабельность продаж – что эффективнее для бизнеса реализовать одну пару обуви по более высокой розничной цене или же несколько по более низкой.

Для обеспечения управленческих решений в части разрабатываемого продукта, доведения себестоимости до заданных менеджментом параметров нам потребуется калькуляционная система «таргет-костинг». Она позволит спрогнозировать себестоимость нашего товара в соответствии с заданными целевыми показателями. Для этого определим диапазон планируемой цены и размер нормы прибыли изделия, на основе которых будем осуществлять поиск материалов, оборудования, технологии производства, позволяющих выйти на плановую величину затрат. В целях повышения эффективности работы данной калькуляционной системы будем использовать ее в сочетании с функционально-стоимостным анализом.

Деятельность любого предприятия в процессе роста и развития непременно требует планомерного усовершенствования качества выпускаемой продукции, применяемых технологий, бизнес-процессов, снижения затрат. Здесь мы прибегнем к помощи системы калькулирования «Кайзен-костинг», суть которой заключается в минимизации разницы между расчетной и фактической себестоимостями товара по отдельным статьям затрат.

Систему калькулирования «кайзен-костинг» используют как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции.

Если система «таргет-костинг» нацелена на доведение себестоимости продукта до заданного уровня в процессе его разработки, то «кайзен-костинг» – отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. В нашем случае мы будем применять данные системы во взаимосвязи:

прогнозное калькулирование себестоимости начнем в системе «таргет-костинг», затем калькулирование уже фактических затрат продолжим в системе «кайзен-костинг».

Таким образом, использование обеих данных систем в комбинации позволит нам достигнуть максимально низкой себестоимости продукции, а значит заручиться сильнейшим преимуществом в конкурентной борьбе, прочно и автономно закрепившись на выбранном сегменте рынка.

При калькулировании себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта предприятие может отследить затраты на каждый товар начиная от этапа разработки до момента остановки обслуживания своего продукта у конечного потребителя. Объектом калькулирования выступает жизненный цикл продукта – это два сезона (Осень/Зима, Весна/Лето), за которые предприятию необходимо максимально реализовать товар в целях минимизации остатков и оптимального использования складских площадей. Наиболее частотным рычагом, к которому прибегают большинство российских предприятий для достижения вышеописанных целей становится распродажа, способствующая ускорению товарооборота и ликвидации стоков, но в то же время увеличивающая риски уменьшения количества покупок в будущем. С учетом того, что в период глубоких распродаж товар продается с очень низкой маржой, практически по себестоимости, необходимо максимально точно рассчитать фактическую стоимость имеющихся запасов, а также расходы на их хранение до следующего сезона, а также реальные шансы продажи данного товара в будущем сезоне с учетом изменения модных трендов, анализа конкурентной среды и прогноза активности потребительского спроса.

Система калькулирования «по последней операции» создана для обеспечения организации производства и управления «точно в срок». Данная система уникальна тем, что позволяет предприятию путем точного расчета сроков осуществлять поставку товаров, услуг, материалов в строго заданный период времени, избежав при этом лишних издержек по дополнительному хранению запасов, использованию ресурсов, простоев транспорта,

перемещение грузов, тем самым максимальным образом сократить непроизводительные затраты. Для предприятия, владеющего широкой сетью магазинов розничной торговли, данная система незаменима, так как в масштабах сети любое устранение лишнего действия или процесса, не приносящего никаких видимых улучшений качества продукции, работ, услуг или предлагаемого сервиса приводит к существенной минимизации общих расходов компании.

К наиболее перспективным методам можно отнести: функционально-стоимостной анализ, планирование на нулевом базисе, стратегическое управление затратами организации. Сравнительный анализ позволил создать фундаментальную основу для их совокупного использования при формировании механизма управления затратами, т.к. данный метод активно используется в последнее время прогрессивными предприятиями. Вместе с тем, существуют проблемы его внедрения с учетом существующей экономической ситуации в государстве.

Таким образом, затраты можно определить, как израсходованные ресурсы и потраченные деньги на материальные блага, которые непосредственно связаны с производством конечного товара. А управление затратами становится ключевым рычагом в организации производственной деятельности любого предприятия. Своевременное нахождение хозяйственных резервов становится необходимым катализатором для снижения затрат, а значит способствует повышению получаемой прибыли и эффективности работы предприятия в целом.

Следовательно, заручившись достоверной, максимально точной калькуляцией затрат, предприятие обеспечивает себя еще одним инструментом для принятия верных стратегических решений и продуктивного управления.

На мой взгляд, большую ценность для отечественных предприятий имеет управление затратами в рамках концепции «бережливого производства». Это весьма актуальная в данный момент стратегическая концепция организации бизнес - процессов в сферах управления производством, менеджмента, труда и

маркетинга. Ключевая идея инструментов системы «бережливого производства» состоит в том, что они позволяют рассмотреть поэтапно весь процесс продвижения услуг или товаров по цепочке бизнес-процессов предприятия от склада до отгрузки, выявив в ней места увеличения издержек, в которых компания несет потери. В системах учета затрат по принципу «бережливого производства» оценивается прежде всего эффективность производственных мероприятий, внимание акцентируется на таких технико-экономических показателях, как ритмичность производства и выпуска товаров. Акцент руководства перемещается на производственный процесс, а не на попытки «вписаться» в рамки требований бухгалтерского финансового учета [18, с. 15].

Управленческий учет в системе «бережливого производства» означает всестороннее управление затратами в информационном и материальном потоках создания ценности. Это отличает «бережливый» управленческий учет от традиционного подхода, который концентрируется лишь на внутренних возможностях компании.

Следует учитывать, что данная концепция способна функционировать на тех предприятиях, где система управленческого учета позволяет оперативно отображать актуальные на данный момент времени результаты. Это основная причина, по которой традиционные методы учета затрат не совместимы с «бережливой» концепцией. В системе «бережливого производства» выделяют большое количество новых инструментов, каждый из которых является определённым методом. Некоторые из них, например методы целевого калькулирования кайзен-костинг и таргет-костинг, претендуют на статус самостоятельных концепций производства.

Эти японские концепции следуют одной цели – снизить уровень затрат в себестоимости продукта до приемлемого целевого значения. Таргет-костинг решает поставленную задачу на этапе планирования продукта, а кайзен-костинг дополняет результат на этапе производства. Комплексное использование обоих методов позволяет предприятию устанавливать лояльную для потребителя

ценовую политику при соблюдении высокого качества товара, что дает компании ценное конкурентное преимущество.

Рассмотрим также метод учета затрат по потокам (Value Stream Costing), который наиболее точно соответствует управлению затратами в системе «бережливости». Основной задачей данного метода является сокращение затрат посредством уменьшения потерь, увеличения скорости потока создания ценности, а также непрерывного усовершенствования производственных процессов при неизменном уровне затрат.

Объектом учета выступает совокупность производственных процессов – поток создания ценности. При этом ценность конечного продукта рассматривается с точки зрения целевой аудитории (потребителей).

В данном методе организована новая классификация затрат: все расходы делятся на затраты внутри и вне потоков производства, а также на материальные и конверсионные (т.е. расходы, направленные на поддержание бизнеса). До 90 процентов затрат считаются прямыми и относятся на поток производства. Косвенные затраты (вне потока) не распределяются, чтобы исключить субъективность и искажение информации из-за неверно избранной базы распределения. Себестоимость готовой продукции не исчисляется, однако можно определить средние затраты потока посредством деления общих затрат потока на реализованную продукцию. Запасы в идеальном представлении о «бережливом производстве» практически отсутствуют, поскольку производство организуется по методу «Just in time» (точно в срок). Данный принцип означает, что сырье поступает в необходимом количестве и точно вовремя к месту сборки или производству готовой продукции. Ценообразование в данном методе формируется рынком, поэтому со стороны предприятия объектом управления выступает целевая себестоимость продукции и целевая прибыль от продаж. То есть традиционная формула ценообразования представлена иным образом: «Цена – Себестоимость = Прибыль».

При внедрении концепции «бережливого производства» внутренняя отчетность о финансовых результатах должна быть сформирована

еженедельно, чтобы своевременно отражать доходы и расходы бизнес- потоков, рассчитывать их рентабельность, а также выявлять затраты вне потоков, динамику использования запасов и общий финансовый результат предприятия. На основе полученных данных руководство предприятия принимает решения о дополнительных заказах, о выборе поставщика, о пересмотре ассортимента, «производить самим или покупать», об инвестициях в новые проекты и т.д.

Таким образом, происходит оперативное сокращение потерь, что позволяет достичь цели каждого предприятия – создать продукт высокого качества в сжатые сроки и с минимальными затратами. Это позволяет организовать производство по принципу «вытягивания» [20, с. 52].

Для того чтобы работники отечественных предприятий были вовлечены и заинтересованы улучшением деятельности предприятия, мы считаем необходимым ввести систему мотивации для активных работников посредством материального и нематериального стимулирования, укрепляющее в сознании специалистов понимание: успех компании напрямую связан с личным успехом каждого работника.

Резюмируя все вышесказанное, можно сделать вывод: управленческий учет, основанный на инструментах «бережливого производства» уникален тем, что он не просто позволяет оценить количество и стоимость используемых ресурсов, но позволяет составить целую экономическую программу. Данная программа поможет отечественным компаниям определить возможности снижения себестоимости продукции, укажет на направления и порядок мероприятий по повышению качества бизнес – процессов и повышению скорости производственного цикла, что позволит отечественному предприятию стать достойным участником мирового рынка в условиях антикризисного управления.

2 АНАЛИЗ РАСХОДОВ (ЗАТРАТ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (НА ПРИМЕРЕ ООО НПП «ДВМ»)

2.1 ХАРАКТЕРИСТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЕГО ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Детская Восстановительная Медицина – научно-производственное предприятие, специализирующееся на разработке, производстве и реализации технических средств реабилитации для детей с ограниченными возможностями и оборудования для восстановительного лечения детей и подростков под торговой маркой «Я Могу!». Продукция входит в федеральный перечень ТСП, предоставляемых инвалиду, и подлежит компенсации в ФСС.

Компания является официальным представителем и поставщиком реабилитационного оборудования польского производителя Akces-Med на территории Российской Федерации и Казахстана.

Общество является коммерческой организацией, созданной в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Целью деятельности Общества является удовлетворение общественных потребностей юридических и физических лиц в работах, товарах и услугах и получение прибыли.

Общество осуществляет следующие виды деятельности:

- оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями;
- розничная торговля фармацевтическими товарами;
- производство изделий медицинской техники, включая хирургическое оборудование;

– иные виды деятельности, не запрещенные действующим законодательством.

ООО «Детская восстановительная медицина» – это молодое научно–производственное предприятие, основанное в феврале 2011 г. Компания занимается разработкой, производством, внедрением и реализацией технических средств реабилитации для детей и подростков с ограниченными возможностями и оборудования для механотерапии и восстановительной медицины.

Общие сведения об организации представлены в таблице 6.

Таблица 6 – Общие сведения об организации [6, с. 4]

Полное фирменное наименование общества	Общество с ограниченной ответственностью научно-производственное предприятие «Детская восстановительная медицина»
Сокращенное фирменное наименование общества	ООО НПП «ДВМ»
Организационно-правовая форма	Общества с ограниченной ответственностью
Вид собственности	Частная собственность
Место нахождения	620135, Свердловская область, г. Екатеринбург, ул. Парниковая, д.1, кв.8
Дата регистрации	29 июля 2003 года
ОГРН	1116673002929
ИНН	6673231348
КПП	668601001
Категория субъекта	Малое предприятие

ООО НПП «ДВМ» успешно работает на российском рынке медицинского оборудования два года и успело зарекомендовать себя как ответственный и добросовестный производитель и поставщик.

ООО НПП «ДВМ» является одной из весьма немногочисленных компаний на территории Российской Федерации и Казахстана, которая разрабатывает и создает оборудование для детей с ограниченными физическими возможностями, особенно детей с диагнозом ДЦП.

За время деятельности установлены прочные отношения со многими торговыми и производственными компаниями России и ближнего зарубежья. ООО НПП «ДВМ» является официальным представителем польского

производителя средств реабилитации «AKCES-MED», а также официальным дилером немецкой компании «Rebotec».

Организационная структура управления ООО НПП «ДВМ» представлена на рисунке 4.

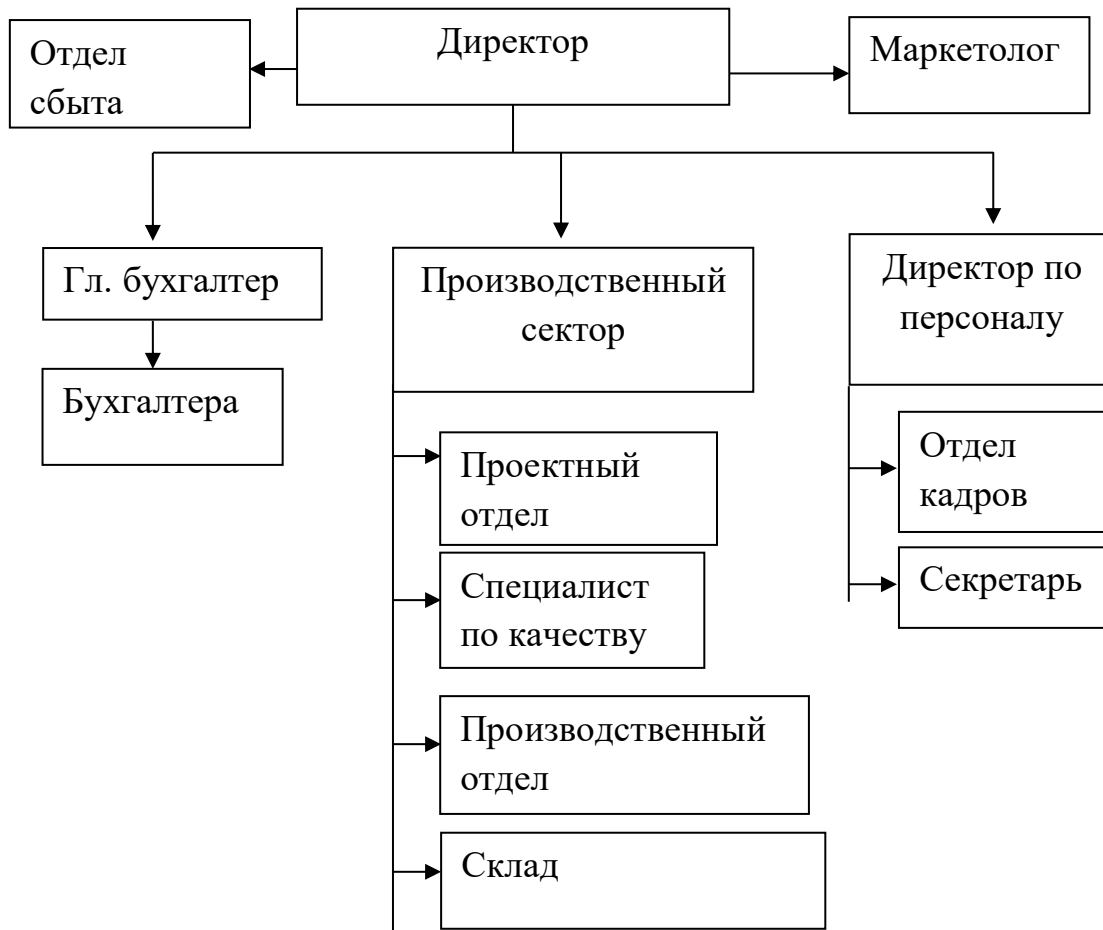


Рисунок 4 – Организационная структура управления ООО НПП «ДВМ»¹

Согласно рисунку 4, организационная структура управления ООО НПП «ДВМ» относится к линейно-функциональному типу структур управления. Основная роль подразделений состоит в выполнении подготовительных операций по разработке проектов решений, которые вступают в силу только после их утверждения соответствующими линейными руководителями. Решающим достоинством такой смешанной структуры управления является возможность закрепления за соответствующими службами достаточно узкого круга функциональных задач, возможность концентрации усилий работника

¹ Составлено автором по: [6]

непосредственно на своей текущей деятельности. Однако такой структуре управления свойственны и недостатки, связанные с необходимостью роста числа, сложности функциональных связей и вызванных этим ростом управленческих расходов, снижением оперативности принятия и выполнения управленческих решений.

Методология SWOT-анализа, представленная в таблицах 7, предполагает, во-первых, выявление внутренних сильных и слабых сторон фирмы, а также внешних возможностей и угроз, и, во-вторых, установление связей между ними.

Таблица 7 – Матрица SWOT-анализа¹

Сильные стороны	Слабые стороны
<ul style="list-style-type: none"> – Качество, соотносимое с лучшими европейскими и американскими аналогами. – Экологически-чистые материалы: высококачественная фанера, винилис кожа. – Часть продукции не имеет аналогов в России. – Невысокие цены на продукцию. – Собственная (на регистрации) торговая марка – товарный знак «Я МОГУ!». – Явная социальная направленность бизнеса. 	<ul style="list-style-type: none"> – Торговая марка не раскрыта. – Сложности в освоении новых моделей, повышении эргономики и функциональности изделий. – Недостаток необходимых производственных площадей. – Недостаток квалифицированных производственных и конструкторских кадров.
Возможности	Угрозы
<ul style="list-style-type: none"> – Усиление внимания властей как на федеральном, так и на местном уровнях к вопросам социальной сферы, в частности резкое повышение (за последние 2 года) интереса к проблемам детей с ограниченными возможностями. – Модернизация сферы здравоохранения: планирование на федеральном и местном уровнях развития реабилитационной составляющей здравоохранения. – Модернизация сферы образования: усиление внимания к здоровому образу жизни и лечебной физкультуре, особенно у детей дошкольного и младшего школьного возрастов. – Ежегодный рост числа детей-инвалидов как в России, так и по всему миру. 	<ul style="list-style-type: none"> – Дефицит федерального и местных бюджетов. – Появление сильного конкурента, работающего в тех же сегментах рынка. – Улучшение качества китайских и индийских товаров, получение на них пакета российских регистрационных документов и экспансия в РФ. – Удешевление продукции европейских и американских производителей на российском рынке.

¹ Составлено автором

Количественная оценка сильных и слабых сторон, угроз и возможностей внешней среды, представлена в таблице 8.

Таблица 8 – Матрица SWOT-анализа¹

Сильные стороны	балл	Слабые стороны	Балл
– Качество, соотносимое с лучшими европейскими и американскими аналогами.	10	– Торговая марка не раскручена	10
– Экологически-чистые материалы: высококачественная фанера, винилис–кожа.	9	– Сложности в освоении новых моделей, повышении эргономики и фун-сти изделий.	9
– Часть продукции не имеет аналогов в России.	8	– Недостаток необходимых производственных площадей.	15
– Невысокие цены на продукцию.	9	– Недостаток квалифицированных производственных и конструкторских кадров.	16
– Собственная (на регистрации) торговая марка	8		
– Явная социальная направленность бизнеса	6		
Итого	50		50
Возможности	Балл	Угрозы	Балл
- Усиление внимания властей как на федеральном, так и на местном уровнях к вопросам социальной сферы, в частности резкое повышение (за последние 2 года) интереса к проблемам детей с ограниченными возможностями.	12	– Дефицит федерального и местных бюджетов.	13
– Модернизация сферы здравоохранения: планирование на федеральном и местном уровнях развития реабилитационной составляющей здравоохранения.	10	– Появление сильного конкурента, работающего в тех же сегментах рынка.	10
– Модернизация сферы образования: усиление внимания к здоровому образу жизни и лечебной физкультуре	13	– Удешевление продукции европейских и американских производителей на российском рынке.	11
– Ежегодный рост числа детей-инвалидов как в России, так и по всему миру.	15	– Улучшение качества китайских и индийских товаров, получение на них пакета российских регистрационных документов и экспансия в РФ.	16
Итого	50		50

¹ Составлено автором

После определения количественных характеристик следует сформулировать проблемы, возникшие на каждой комбинации сильных и слабых сторон с угрозами и возможностями. Так получают проблемное поле (таблица 9).

Таблица 9 – Проблемное поле ¹

		Сильные стороны						Слабые стороны			
		Си ₁	Си ₂	Си ₃	Си ₄	Си ₅	Си ₆	Сл ₁	Сл ₂	Сл ₃	Сл ₄
Возможности	В ₁	1,2	1,08	0,96	1,08	0,96	0,72	1,2	1,08	1,8	1,92
	В ₂	1	0,9	0,8	0,9	0,8	0,6	1	0,9	1,5	1,6
	В ₃	1,3	1,17	1,04	1,17	1,04	0,78	1,3	1,17	1,95	2,08
	В ₄	1,5	1,35	1,2	1,35	1,2	0,9	1,5	1,35	2,25	2,4
Угрозы	У ₁	1,3	1,17	1,04	1,17	1,04	0,78	1,3	1,17	1,95	2,08
	У ₂	1	0,9	0,8	0,9	0,8	0,6	1	0,9	1,5	1,6
	У ₃	1,1	0,99	0,88	0,99	0,88	0,66	1,1	0,99	1,65	1,76
	У ₄	1,6	1,44	1,28	1,44	1,28	0,96	1,6	1,44	2,4	2,56

После этого разрабатываем мероприятия по предотвращению угроз и реализации возможностей, а также рассчитываем суммарную оценку для определения приоритета реализации мероприятий (таблица 10).

¹ Составлено автором

Таблица 10 – Проблемное поле в рамках SWOT-матрицы

		Сильные стороны					Слабые стороны				
		<p>Качество, соотносимое с лучшими европейским и американскими аналогами</p>	<p>Экологически-чистые материалы: высококачественная фанера, винилис кожа</p>	<p>Часть продукции не имеет аналогов в России</p>	<p>Невысокие цены на продукцию</p>	<p>Собственная (на регистрации) торговая марка – товарный знак «Я МОГУ!»</p>	<p>Явная социальная направленность бизнеса</p>	<p>торговая марка не раскручена</p>	<p>Сложности в освоении новых моделей, повышении эргономики и функциональности изделий</p>	<p>Недостаток необходимых производственных площадей</p>	<p>Недостаток квалифицированных производственных и конструкторских кадров</p>
<p>ВОЗМОЖНОСТИ</p>	<p>Усиление внимания властей как на федеральном, так и на местном уровнях к вопросам социальной сферы</p>	<p>Сотрудничество с коррекционными школами-интернатами</p>					<p>Улучшение эксплуатационных свойств</p>	<p>Контроль качества товаров на стадии производства</p>	<p>Разработка нового более современного оборудования</p>		
	<p>Модернизация сферы здравоохранения</p>										
	<p>Модернизация сферы образования</p>	<p>Сотрудничество с медицинскими организациями</p>									
	<p>Ежегодный рост числа детей-инвалидов</p>	<p>Расширение географии поставок продукции</p>									

Окончание таблицы 10

		Сильные стороны					Слабые стороны			
		Качество, соотносимое с лучшими европейским и и американскими аналогами	Экологически чистые материалы: высококачественная фанера, винилис кожа	Часть продукции и не имеет аналогов в России	Невысокие цены на продукцию	Собственная (на регистрации) торговая марка – товарный знак «Я МОГУ!»	Явная социальная направленность бизнеса	Торговая марка не раскручена	Сложности в освоении новых моделей, повышении эргономики и функциональности изделий	Недостаток к необходимым производственных площадей
У Г Р О З Ы	Дефицит федерального и местных бюджетов	Контроль качества товаров на стадии производства					Разработка нового более современного оборудования			
	Появление сильного конкурента, работающего в тех же сегментах рынка	Разработка нового более современного оборудования								
	Удешевление продукции европейских и американских производителей на российском рынке	Привлечение более квалифицированных сотрудников					Улучшение эксплуатационных свойств		Приобретение и использование современных систем автоматизации оборудования	
	Улучшение качества китайских и индийских товаров	Заключение долгосрочных контрактов								

После построения SWOT-матрицы и проблемного поля разработаем мероприятия по реализации возможностей и предотвращению угроз и рассчитываем суммарную оценку для определения приоритета мероприятий, на основании которой строится таблица мероприятий (таблица 11).

Таблица 11 – Таблица мероприятий¹

Мероприятия	Оценка
М ₁ Сотрудничество с коррекционными школами-интернатами	6
М ₂ Сотрудничество с медицинскими организациями	11,5
М ₃ Расширение географии поставок продукции	7,5
М ₄ Контроль качества товаров на стадии производства	9,65
М ₅ Разработка нового более современного оборудования для детей с ДЦП	27,35
М ₆ Улучшение эксплуатационных свойств оборудования	8,63
М ₇ Заключение долгосрочных контрактов	8
М ₈ Привлечение более квалифицированных сотрудников	5,5
М ₉ Обучение персонала работе на новом оборудовании	7,5
М ₁₀ Приобретение и использование современных систем автоматизации оборудования	8,37

Таким образом, прежде всего необходимо обратить внимание на разработку нового более современного оборудования для детей с ДЦП, улучшение эксплуатационных свойств оборудования и на сотрудничество с медицинскими организациями, а также необходимо контролировать качество товаров на стадии производства и использовать современные системы автоматизации оборудования.

Анализ основных экономических показателей ООО НПП «ДВМ» проведен по следующим группам: производственная программа, производственные ресурсы, затраты на производство и реализацию продукции, финансовые результаты, эффективность производственно-хозяйственной

¹ Составлено автором

деятельности, интенсивность производственно-хозяйственной деятельности. Основные экономические показатели деятельности ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг. представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Основные экономические показатели деятельности ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг., тыс. руб.¹

Показатель	2015	2016	2017	Темп роста (снижения), %	
				2016/2015	2017/2016
1. Производственная программа					
Выручка от продаж	49 628	52 813	64 476	106,45	122,08
Товарная продукция	32 978	21 435	25 113	65,0	117,16
2. Производственные ресурсы					
Стоимость имущества – всего	24 563	41 953	64 223	170,8	153,08
в том числе:					
Внеоборотные активы	1 369	1 987	2 243	145,14	112,88
в том числе:					
Основные средства	1 369	1 930	2 195	140,98	113,73
НМА	-	57	48	-	84,21
Оборотные активы	23 194	39 966	61 980	172,31	155,08
в том числе:					
– производственные запасы	6 124	6 160	3 190	00,59	51,79
– дебиторская задолженность	3 647	11 579	15 125	317,49	130,62
Финансовые вложения	-	20 745	43 630	-	210,32
– денежные средства	13 423	1 482	35	11,04	2,36
Источники формирования имущества – всего	24 563	41 953	64 223	170,8	153,08
в том числе:					
Собственный капитал	10 654	29 904	52 372	280,68	175,13
Краткосрочные обязательства	13 909	12 049	11 851	86,63	98,36
Среднесписочная численность работников, чел.	22,00	20,00	8,00	-12,00	40,00
3. Финансовые результаты					
Прибыль (убыток) от продаж	7 487	15 146	22 797	202,3	150,51
Прибыль (убыток) до налогообложения	6 080	13 190	23 344	216,9	176,98
Чистая прибыль (убыток)	5 655	12 734	22 298	225,18	175,11

Как видно из таблицы 12, общая стоимость имущества в отчетном периоде составляла 64 223 тыс. руб.

¹ Составлено автором по: [4]

За анализируемый период общая стоимость имущества увеличилась на 22 270 тыс. руб. Это произошло за счет увеличения как внеоборотных (на 12,88%), так и оборотных (на 55,08%) активов предприятия. Увеличение валюты баланса, учитывая, что переоценки основных фондов не происходило, свидетельствует о расширении хозяйствующего оборота компании.

Следует обратить внимание на сокращение статьи внеоборотных активов в общей структуре баланса (-1,25%), что может говорить об ускорении оборачиваемости оборотных активов. За отчетный период произошло снижение доли стоимости основных средств на 1,18%.

Поскольку имущество предприятия увеличилось, то можно говорить о повышении платежеспособности.

Оборотные активы предприятия формируются в основном за счет финансовых вложений и дебиторской задолженности на общую сумму 58 755 тыс. руб.

За отчетный период оборотные средства выросли на 22 014 тыс. руб. или на 55,08%. Это обусловлено опережением темпов прироста мобильных активов по сравнению с темпами прироста всех совокупных активов. Произошло это главным образом за счет увеличения стоимости финансовых вложений и дебиторской задолженности на 26 431 тыс. руб.

За анализируемый период объемы дебиторской задолженности выросли (на 3 546 тыс. руб.), что является негативным изменением и может быть вызвано проблемами, связанными с оплатой продукции (работ, услуг) предприятия, либо активным предоставлением потребительского кредита покупателям, т.е. отвлечением части текущих активов и иммобилизации части оборотных средств из производственного процесса. Резкое увеличение дебиторской задолженности (на +30,62%) делает необходимым дальнейший углубленный анализ их состава и структуры по данным аналитического учета.

Сумма денежных средств снизилась на 1 447 тыс. руб., или на 97,64%., кроме того, их доля в общей структуре активов снизилась на 3,48%.

В оборотных активах организации на конец года отмечается увеличение величины краткосрочных финансовых вложений, т.е. наиболее ликвидных активов, при уменьшении запасов. Данную тенденцию можно признать позитивной, так как она может указывать на повышение ликвидности баланса предприятия.

При анализе активов виден рост стоимости внеоборотных средств на 256 тыс. руб., или на 12,88% от их величины предыдущего периода. Произошло это за счет увеличения стоимости основных средств на 265 тыс. руб.

Темп роста оборотных активов опережает темп роста внеоборотных активов на 42,2%. Такое соотношение характеризует тенденцию к ускорению оборачиваемости оборотных активов. Доля оборотных средств в активах занимает более 70%, поэтому политику управления активами можно отнести к агрессивному типу.

В отчетном периоде задолженности по долгосрочным заемным средствам предприятие не имеет.

Доля заемных средств в совокупных источниках формирования активов за анализируемый период увеличилась. Величина совокупных заемных средств предприятия составила 11 851 тыс. руб. (18,45% от общей величины пассивов). Увеличение заемных средств предприятия ведет к увеличению степени его финансовых рисков и может отрицательно повлиять на его финансовую устойчивость.

У организации в отчетном году отсутствуют обязательства перед бюджетом по налогу на прибыль.

Долгосрочные кредиты и займы (финансовые обязательства) в анализируемом периоде отсутствовали.

В общей структуре задолженности краткосрочные пассивы на конец отчетного периода превышают долгосрочные на 11 851 тыс. руб., однако при существующем размере собственного капитала и резервов это не должно оказать негативного влияния на финансовую устойчивость предприятия.

К положительным признакам можно отнести тот факт, что оборотные активы анализируемой организации превышают краткосрочные обязательства, что свидетельствует о способности погасить задолженность перед кредиторами.

Сравнение собственного капитала и внеоборотных активов позволило выявить наличие у организации собственного оборотного капитала (50 129 тыс. руб.), что также свидетельствует о достаточной финансовой устойчивости предприятия.

Собственный капитал вырос на 22 468 тыс. руб. или на 75,13%, что положительно характеризует динамику изменения имущественного положения организации. Произошло это за счет увеличения стоимости нераспределенной прибыли на 22 468 тыс. руб.

В отчетном периоде доля собственного капитала увеличилась на 10,27%.

Задолженность по краткосрочным заемным средствам возросла на 1 753 тыс. руб. или на 29 216,67%. Доля заемных краткосрочных средств в структуре пассивов в отчетном периоде возросла с 0,01% до 2,74%.

Рост краткосрочных заемных средств отмечен на фоне снижения кредиторской задолженности, величина которой снизилась в анализируемом периоде на 1 951 тыс. руб. или на 48,26%. Доля кредиторской задолженности в структуре пассивов уменьшилась с 9,64% до 3,26%.

Кроме того, рассматривая кредиторскую задолженность следует отметить, что предприятие в отчетном году имеет активное сальдо (кредиторская задолженность меньше дебиторской). Размер дополнительных кредитных средств составляет 13 033 тыс. руб.

Таким образом, при росте собственного капитала предприятия, отмечено снижение кредиторской задолженности, что положительно характеризует деятельность предприятия.

Обращая внимание на совокупное изменение резервов предприятия и нераспределенной прибыли можно отметить, что за анализируемый период их совокупная величина возросла на 22 468 тыс. руб. и составила 52 362 тыс. руб., что в целом можно назвать положительной тенденцией так как увеличение

резервов, фондов и нераспределенной прибыли может говорить об эффективной работе предприятия.

Доля краткосрочных кредитов и займов в пассивах занимает менее 10%, поэтому политику управления пассивами можно отнести к консервативному типу.

Основной доход предприятие получает за счет выручки от продаж. В отчетном году она составила 64 476 тыс. руб.

Значительный удельный вес коммерческих расходов указывает на активное развитие каналов сбыта продукции (услуг).

Валовая прибыль от реализации продукции (услуг) составила 39 363 тыс. руб.

Как видно из проведенных расчетов, выручка от реализации продукции предприятия в отчетном периоде выросла на 11 663 тыс. руб. или на 22,08%, а себестоимость – на 3 678 тыс. руб. или на 17,16%.

Темп роста выручки меньше темпа роста себестоимости, что свидетельствует о не рациональном и не эффективном использовании финансовых и трудовых ресурсов.

Поскольку в абсолютном выражении выручка увеличилась больше, чем себестоимость, возросла валовая прибыль предприятия на 7 985 тыс. руб. или на 25,45%.

Коммерческие расходы предприятия выросли на 2,06%, поэтому прибыль от продаж выросла: ее прирост составил 7 651 тыс. руб. или 50,51%.

Прибыль до налогообложения выросла на 10 154 тыс. руб. или на 76,98%.

Как видно из проведенных расчетов, на 1,64% снизилась доля себестоимости продукции в выручке от реализации, что означает снижение затратоемкости продукции и повышение эффективности основной деятельности организации.

Выросли также доля валовой и налогооблагаемой прибыли в выручке – что также положительно характеризует эффективность работы фирмы.

Позитивным моментом является увеличение доли чистой прибыли в выручке – это говорит о том, что в целом эффективность всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия увеличилась.

В таблице 13 представлена структура имущества ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг.

Таблица 13 – Структура имущества ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг., %¹

Актив	2015	2016	2017	Абсолютное изменение	
				2016	2017
1. Внеоборотные активы, в том числе:	5,57	4,74	3,49	-0,83	-1,25
Нематериальные активы	0	0,14	0,07	0,14	-0,07
Основные средства	5,57	4,6	3,42	-0,97	-1,18
2. Оборотные (текущие) активы, в том числе:	94,43	95,26	96,51	0,83	1,25
Запасы	24,93	14,68	4,97	-10,25	-9,71
Дебиторская задолженность	14,85	27,6	23,55	12,75	-4,05
Краткосрочные финансовые вложения	0	49,45	67,94	49,45	18,49
Денежные средства	54,65	3,53	0,05	-51,12	-3,48
Баланс	100	100	100	0	0

Для производственного предприятия оптимальной считается структура: 65% – запасы, 30% – дебиторская задолженность, 5% – денежные средства.

В активах организации доля текущих активов составляет 96,51%, а внеоборотных средств 3,49%. Таким образом, наибольший удельный вес в структуре совокупных активов приходится на оборотные активы, что способствует ускорению оборачиваемости средств предприятия, т.е. предприятие использует интенсивную политику управления активами.

Доля основных средств в общей структуре активов за отчетный год составила 3,42%, что говорит о том, что предприятие имеет легкую структуру

¹ Составлено автором по: [4]

активов, что свидетельствует о мобильности имущества.

В таблице 14 представлена структура источников формирования имущества ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг.

Таблица 14 – Структура источников формирования имущества ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг., %¹

Пассив	2015	2016	2017	Абсолютное изменение	
				2016	2017
1. Собственный капитал, в том числе:	43,37	71,28	81,55	27,91	10,27
Уставный капитал	0,04	0,02	0,02	-0,02	0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	43,33	71,26	81,53	27,93	10,27
2. Долгосрочные обязательства	0	0	0	0	0
3. Краткосрочные обязательства, в том числе:	56,63	28,72	18,45	-27,91	-10,27
заемные средства	18,05	0,01	2,74	-18,04	2,73
кредиторская задолженность	38,58	9,64	3,26	-28,94	-6,38
Валюта баланса	100	100	100	0	0

Для производственного предприятия оптимальной считается структура: капитал и резервы – 40%, долгосрочные обязательства – 20%, краткосрочные обязательства – 40%.

В структуре собственного капитала основное место занимают нераспределенная прибыль и уставный капитал (81,55%).

По результатам проведенного анализа можно сделать следующие выводы.

Таким образом, сформирована более мобильная структура активов, что улучшает финансовое состояние предприятия, так как способствует ускорению оборачиваемости оборотных средств;

¹ Составлено автором по: [4]

– на анализируемом предприятии снизилась доля внеоборотных активов и соответственно увеличилась доля оборотных активов. Поэтому часть текущих активов может быть отвлечена на кредитование потребителей товаров и прочих дебиторов. Это свидетельствует о фактической иммобилизации части оборотных средств из производственной программы;

– доля основных средств снизилась незначительно за счет амортизации;

– произошёл рост имущественного потенциала предприятия. Чтобы говорить об эффективности данного потенциала, необходимо проанализировать данное предприятие на ликвидность и платёжеспособность и выяснить сможет ли предприятие погасить все свои краткосрочные обязательства без нарушений сроков погашения, и имеет ли предприятие достаточное количество денежных средств и их эквивалентов, достаточных для расчетов по кредиторской задолженности, требующей немедленного погашения.

Среди различных причин увеличения стоимости имущества организации важно учитывать:

– влияние переоценки стоимости основных фондов, когда это увеличение не связано с развитием производственной деятельности;

– влияние инфляционных процессов, когда увеличение валюты баланса является следствием удорожания готовой продукции, а не расширением финансово-хозяйственной деятельности;

– резкое увеличение дебиторской задолженности (на 30,62%) делает необходимым дальнейший углубленный анализ их состава и структуры по данным аналитического учета, поскольку это может свидетельствовать о том, что данное предприятие активно использует стратегию товарных ссуд для потребителей своей продукции. В то же время, когда платежи предприятию задерживаются, оно вынуждено брать кредиты для обеспечения своей хозяйственной деятельности, увеличивая собственную кредиторскую задолженность. Следует проанализировать состав и структуру дебиторской задолженности, в том числе по срокам платежей, соотношение дебиторской и кредиторской задолженностей;

– структура заемного капитала является нерациональной, поскольку при наличии краткосрочных займов и кредитов, отсутствуют более дешевые долгосрочные кредиты.

Для определения платежеспособности предприятия с учетом ликвидности его активов обычно используют баланс. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении размеров средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности, с суммами обязательств по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения.

В таблице 15 произведена группировка активов ООО НПП «ДВМ» по степени ликвидности за 2015-2017 гг.

Таблица 15 – Группировка активов по степени ликвидности, тыс. руб.¹

Показатели	2015	2016	2017	Темп роста (снижения), %	
				2015/2016	2016/2017
Наиболее ликвидные активы (A1)	13 423	22 227	43 665	165,6	196,4
Быстро реализуемые активы (A2)	3 647	11 579	15 125	317,5	130,6
Медленно реализуемые активы (A3)	6 124	6 160	3 190	100,6	51,8
Труднореализуемые активы (A4)	1 369	1 987	2 243	145,1	112,9
Баланс	24 563	41 953	64 223	170,8	153,1

Группировка активов предприятия показала, что в структуре имущества за отчетный период преобладают наиболее ликвидные активы (A1) на общую сумму 43 665 тыс. руб.

Анализ таблицы 15 свидетельствует о том, что величина активов возросла в основном за счет наиболее ликвидных активов (A1) (15,01%).

За анализируемый период произошли следующие изменения.

Доля наиболее ликвидных активов возросла с 52,98% до 67,99% оборотных средств. Доля быстрореализуемых активов сократилась на 4,05%. Доля медленно реализуемых активов уменьшилась на 9,71%.

¹ Составлено автором по: [4]

В таблице 16 произведена группировка пассивов ООО НПП «ДВМ» по срочности погашения обязательств.

Таблица 16 – Группировка пассивов ООО НПП «ДВМ» по срочности погашения обязательств, тыс. руб.¹

Показатели	2015	2016	2017	Темп роста (снижения), %	
				2015/2016	2016/2017
Наиболее срочные обязательства (П1)	9 476	4 043	2 092	42,7	51,7
Краткосрочные пассивы (П2)	4 433	6	1 759	0,4	293,2
Долгосрочные пассивы (П3)	0	0	0	0	0
Собственный капитал предприятия (П4)	10 654	29 904	52 372	280,7	175,1
Баланс	24 563	41 953	64 223	170,8	153,1

В структуре пассивов в отчетном периоде преобладает собственный капитал предприятия (П4) на общую сумму 52 372 тыс. руб. Также предприятие привлекает краткосрочные кредиты и займы (П2 > 0).

В таблице 17 проведен анализ ликвидности баланса ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг.

Таблица 17 - Анализ ликвидности баланса ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг., тыс. руб.²

2015		2016		2017		Ус лов ие	Излишек (недостаток) платежных средств		
Актив	Пассив	Актив	Пассив	Актив	Пассив		2015	2016	2017
A1=13 423	П1=9 476	A1=22 227	П1=4 043	A1=43 665	П1=2 092	≥	3 947	18 184	41 573
A2=3 647	П2=4 433	A2=11 579	П2=6	A2=15 125	П2=1 759	≤	-786	11 573	13 366
A3=6 124	П3=0	A3=6 160	П3=0	A3=3 190	П3=0	≥	6 124	6 160	3 190
A4=1 369	П4=10 654	A4=1 987	П4=29 904	A4=2 243	П4=52 372	≤	-9 285	-27 917	-50 129

¹ Составлено автором по: [4]

² Там же

В 2015 г. у предприятия имеются наиболее ликвидные средства для погашения наиболее срочных обязательств (излишек 3 947 тыс. руб.). В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (краткосрочной задолженности за минусом текущей кредиторской задолженности). В данном случае это соотношение не выполняется – у предприятия недостаточно краткосрочной дебиторской задолженности для погашения среднесрочных обязательств. Быстро реализуемые активы покрывают лишь 82,3% обязательств ($3\,647 / 4\,433 \times 100$). Медленно реализуемые активы покрывают долгосрочные пассивы (излишек 6 124 тыс. руб.) Труднореализуемые активы меньше постоянных пассивов (у предприятия имеются собственные оборотные средства), т.е. соблюдается минимальное условие финансовой устойчивости. Из четырех соотношений характеризующих наличие ликвидных активов у организации за рассматриваемый период выполняется три. Баланс организации в анализируемом периоде можно назвать ликвидным, но он не является абсолютно ликвидным.

В 2016 г. у предприятия имеются наиболее ликвидные средства для погашения наиболее срочных обязательств (излишек 18 184 тыс. руб.). В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (краткосрочной задолженности за минусом текущей кредиторской задолженности). В данном случае это соотношение выполняется – у предприятия достаточно краткосрочной дебиторской задолженности для погашения среднесрочных обязательств. Медленно реализуемые активы покрывают долгосрочные пассивы (излишек 6 160 тыс. руб.) Труднореализуемые активы меньше постоянных пассивов (у предприятия имеются собственные оборотные средства), т.е. соблюдается минимальное условие финансовой устойчивости. Из четырех соотношений характеризующих наличие ликвидных активов у

организации за рассматриваемый период выполняется все четыре. Баланс организации в анализируемом периоде является абсолютно ликвидным.

В анализируемом периоде у предприятия имеются наиболее ликвидные средства для погашения наиболее срочных обязательств (излишек 41 573 тыс. руб.). В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (краткосрочной задолженности за минусом текущей кредиторской задолженности). В данном случае это соотношение выполняется – у предприятия достаточно краткосрочной дебиторской задолженности для погашения среднесрочных обязательств. Медленно реализуемые активы покрывают долгосрочные пассивы (излишек 3190 тыс. руб.) Труднореализуемые активы меньше постоянных пассивов (у предприятия имеются собственные оборотные средства), т.е. соблюдается минимальное условие финансовой устойчивости. Баланс организации в анализируемом периоде является абсолютно ликвидным.

В таблице 18 произведен расчет коэффициентов ликвидности и финансовой устойчивости ООО НПП «ДВМ».

Таблица 18 – Коэффициенты ликвидности и финансовой устойчивости ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг. ¹

Показатели	2015	2016	2017	Темп роста (снижения), %	
				2016	2017
1	2	3	4	5	6
Общий показатель ликвидности	1,3005	2,5568	4,9177	196,6	192,34
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,9651	5,4895	11,3386	568,8	206,55
Коэффициент абсолютной ликвидности (*)	1,4165	5,4977	20,8724	388,12	379,66
Коэффициент срочной ликвидности	1,2273	8,3492	15,2662	680,29	182,85
Коэффициент текущей ликвидности	1,6676	9,8706	16,0945	591,9	163,05

¹ Составлено автором по: [4]

Окончание таблицы 18

1	2	3	4	5	6
Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) *	1,6676	9,8706	16,0945	591,9	163,05
Собственный капитал	10 654	29 904	52 372	280,68	175,13
Внеоборотные активы	1 369	1 987	2 243	145,14	112,88
Наличие собственных оборотных средств	9 285	27 917	50 129	300,67	179,56
Долгосрочные обязательства	0	0	0	0	0
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов	9 285	27 917	50 129	300,67	179,56
Краткосрочные займы и кредиты	4 433	6	1 759	0,13	293,17
Общая величина основных источников формирования запасов	13 718	27 923	51 888	203,55	185,82
Общая величина запасов	6 124	6 160	3 190	100,59	51,78
Излишек (+)/недостаток (-) собственных источников формирования запасов	3 161	21 757	46 939	688,29	215,74
Излишек (+)/недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов	3 161	21 757	46 939	688,29	215,74
Излишек (+)/недостаток (-) общей величины основных источников формирования запасов	7 594	21 763	48 698	286,58	223,76

* – коэффициенты имеют разные формулы расчета для разных отраслей.

Соответствующим норме оказался коэффициент абсолютной ликвидности (11,3386 при норме 0,2). За рассматриваемый период коэффициент вырос на 5.849.

Соответствующим норме оказался коэффициент быстрой ликвидности (15,2662 при норме 1). Таким образом, если организация получит деньги от дебиторов, то на конец периода она сможет расплатиться по всем своим долгам. За рассматриваемый период коэффициент вырос на 6,917.

Коэффициент текущей ликвидности в отчетном периоде находится выше нормативного значения 2, что говорит о том, что предприятие в полной мере обеспечено собственными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств. За рассматриваемый период коэффициент вырос на 6,224.

На конец анализируемого периода значение показателя выше 1, следовательно, риск утратить свою платежеспособность в ближайшие три месяца отсутствует.

Предприятие имеет очень высокий уровень ликвидности. Согласно функциональному подходу анализа ликвидности, организация имеет несбалансированность запасов и кредиторской задолженности. В целом на конец анализируемого периода текущая платежеспособность предприятия возросла.

Финансовое состояние организации на конец анализируемого периода является абсолютно устойчивым ($Z \leq E_c$), так как в ходе анализа установлен излишек собственных оборотных средств 46 939 тыс. руб., излишек собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов 46 939 тыс. руб., и излишек общей величины основных источников формирования запасов 48 698 тыс. руб. (запасы обеспечены только за счет краткосрочных займов и кредитов).

После расчета коэффициентов ликвидности и финансовой устойчивости для получения полной характеристики экономического положения предприятия, необходимо провести анализ рентабельности ООО НПП «ДВМ». Он представлен в таблице 19.

Таблица 19 – Анализ рентабельности ООО НПП «ДВМ» за 2016-2017 гг., %¹

Показатели	2016	2017	Изменения
1. Рентабельность продаж (валовая маржа)	28,68	35,36	6,68
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ	25,72	36,39	10,67
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки)	24,11	34,58	10,47
4. Рентабельность затрат	40,21	54,7	14,49
5. Коэффициент покрытия процентов к уплате (ICR), коэфф. Нормальное значение: 1,5 и более	34,48	195,53	161,05

Прибыль от продаж в анализируемом периоде составляет 35,36% от полученной выручки.

Соотношение чистой прибыли и выручки от продаж, то есть показатель рентабельности продаж по чистой прибыли, отражает ту часть поступлений, которая остается в распоряжении предприятия с каждого рубля реализованной продукции. В данном случае это 34,58%.

В таблице 20 представлены показатели, характеризующие рентабельность использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала.

Таблица 20 – Показатели, характеризующие рентабельность использования вложенного в предпринимательскую деятельность капитала²

Показатели	2016	2017	Изменение
1	2	3	4
1. Рентабельность собственного капитала (ROE)	62,79	54,2	-8,59
2. Рентабельность чистого капитала	52,54	72,69	20,15
3. Рентабельность активов (ROA)	38,29	42	3,71

¹ Составлено автором по: [4]

² Там же

Окончание таблицы 20

1	2	3	4
4. Прибыль на инвестированный капитал (ROCE)	66,99	57,04	-9,95
5. Рентабельность производственных фондов	194,39	338,36	143,97
6. Фондоотдача, коэфф.	28,59	27,91	-0,68
7. Фондоемкость, руб./руб.	0,031	0,032	0,001
8. Рентабельность основных средств (через чистую прибыль), %	771,99	1081,12	309,13

За отчетный период каждый рубль собственного капитала организации принес 54,2 руб. чистой прибыли.

Значение рентабельности активов по чистой прибыли ROA на конец анализируемого периода свидетельствует о весьма высокой эффективности использования имущества.

Фондоотдача показывает эффективность использования основных средств организации. Фондоотдача уменьшилась на 0,68 и составила 27,91 руб., т.е. возросла сумма амортизационных отчислений, приходящихся на один рубль объема продаж, и, следовательно, упала доля прибыли в цене товара.

Рентабельность активов повысилась на 3,71%. Рентабельность чистого капитала предприятия возросла, что свидетельствует о возможности и достаточной эффективности привлечения инвестиционных вложений в предприятие.

За отчетный период каждый рубль, вложенный в основные средства организации, принес 1 081,12 руб. чистой прибыли.

Фондоотдача показывает эффективность использования основных средств организации (на 1 рубль основных средств приходится 27,91 рубля выручки). Фондоотдача уменьшилась на 0,68 и составила 27,91 руб.

Рентабельность основных средств предприятия возросла, что свидетельствует о возможности и достаточной эффективности привлечения инвестиционных вложений в предприятие.

Анализируемая организация характеризуется следующими основными показателями: валюта баланса: 64 223 тыс. руб., остаточная стоимость основных средств: 2 195 тыс. руб.; выручка: 64 476 тыс. руб.; чистая прибыль: 22 298 тыс. руб.

Маркетинговая ситуация развивается для предприятия удовлетворительно. Об этом свидетельствуют такие признаки, как уверенный рост объема продаж, значительная оборачиваемость запасов, задержка с погашением дебиторской задолженности. На основании этих признаков можно сделать вывод о приемлемом уровне конкурентоспособности выпускаемой продукции и удовлетворительной маркетинговой деятельности руководства организации. Валовая маржа также растет, свидетельствуя о грамотной ценовой политике предприятия.

В целом рыночную деятельность организации можно признать удовлетворительной, обратив внимание на улучшение конкурентоспособности продукции и улучшение эффективности маркетинговой деятельности.

Основные характеристики производственной деятельности организации таковы: активное развитие и обновление производственных мощностей, увеличение длительности операционного и финансового циклов.

Темпы роста баланса опережают темп инфляции, что свидетельствует о реальном росте производственных мощностей предприятия, к тому же рост организации можно признать эффективным и сбалансированным из-за высокого темпа прироста чистой прибыли. В целом, инвестиционную, закупочную, производственную и сбытовую деятельность организации можно признать эффективными.

Удельный вес стоимости основных средств в валюте баланса достаточно низок. Основные средства предприятия обновляются достаточно высокими темпами, позволяющими не допускать снижения степени годности основных

средств. Анализ показателей эффективности использования основных средств дает основания в целом положительно оценивать уровень и разнонаправленную динамику соответствующих показателей – фондоотдачи и фондорентабельности.

Структура оборотных активов такова, что она не оказывает негативного влияния на ликвидность и платежеспособность организации, поскольку не обременена высоким удельным весом неликвидных оборотных активов. Коэффициент оборачиваемости на конец анализируемого периода равен всего 1,26, что говорит о том, что оборотные активы успевают лишь 1,26 раз в год обратиться в деньги. Эффективность использования оборотных активов уменьшается.

Общий вывод о производственной деятельности удовлетворительный, поскольку руководство организации в некоторых аспектах поддерживает возможность текущего развития бизнеса, но не обеспечивает долгосрочного развития.

Предприятие отличается высоким уровнем финансовой устойчивости и консервативной стратегией финансирования, использующей в качестве основных источников долгосрочные и краткосрочные займы. Предприятие является нетто-кредитором. Большинство коэффициентов финансовой устойчивости выше нормативных значений, следовательно, за анализируемый период организация имеет повышенную рыночную финансовую устойчивость. Формальные показатели ликвидности находятся на высоком уровне. На протяжении анализируемого периода предприятие не увеличивало уставный капитал, а собственный капитал существенно увеличился. Общая оценка собственного капитала заключается в том, что собственный капитал составляет более половины в структуре финансирования, величина чистых активов вполне достаточна и обеспечивает организации весьма высокую степень свободы в принятии решений, которые связаны с ее величиной. Анализ дебиторской и кредиторской задолженностей показал, что в целом задолженности характеризуются значительной оборачиваемостью, а, следовательно,

значительным качеством. Их соотношение складывается в не пользу организации (дебиторская задолженность превышает кредиторскую).

2.2 АНАЛИЗ ВЛИЯНИЯ СТРУКТУРЫ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ НА ФИНАНСОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Планирование и учет себестоимости на предприятии ведут по элементам затрат и статьям калькулирования. Основной целью планирования себестоимости является выявление и использование имеющихся резервов снижения издержек производства и увеличение выпуска продукции.

Смета затрат на производство – плановый документ по себестоимости продукции, определяющий общую сумму затрат предприятия на планируемый период. В смету включаются затраты основного и вспомогательного производства, связанные с изготовлением и продажей продукции, товаров и услуг, а также на содержание административно-управленческого персонала, выполнение различных работ и услуг, в том числе и не входящих в основную производственную деятельность предприятия.

Деление затрат по экономическим элементам:

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

Проведем анализ затраты на производство и реализацию продукции ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг. в таблице 21.

Таблица 21 – Затраты на производство и реализацию продукции ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг., тыс. руб.¹

Показатель	2015	2016	2017	Темп роста (снижения), %	
				2016/2015	2017/2016
Затраты на производство продукции – всего	23 195	22 731	21 993	98,3	96,5
в том числе:					
Материальные затраты	16 580	12 020	15 412	72,5	128,3
Затраты на оплату труда	1 902	3 281	3 806	172,5	116,0
Отчисления на социальные нужды	3 320	2 560	755	77,1	28,5
Амортизация	158	403	597	255,5	148,1
Прочие	1 235	4 467	1 423	361,7	31,85

Как видно из таблицы 21 за период 2016 – 2015 гг. произошло снижение суммы затрат на производство продукции на 464 тыс. руб., а за период 2017–2016 гг. снижение составило 738 тыс. руб.

Анализ данных показал, что наблюдается снижение материальных затрат в 2016 г. на 4 560 тыс. руб. В 2017 г. материальные затраты увеличились на 3 392 тыс. руб.

Увеличение ФОТ и отчислений в социальные фонды произошло за счет индексации заработных плат и повышения заработных плат руководящего состава.

В целом производственная себестоимость продукции уменьшилась.

Произошло увеличение амортизации из-за ввода нового оборудования, более энергоемкого, что также увеличивает затраты на электроэнергию.

Прочие расходы увеличиваются в связи с ростом платы за аренду (расширение производственной площади). Появляются непредвиденные убытки

¹ Составлено автором по: [4]

от брака, дополнительные расходы на спецодежду (новая форма для нового производства) и питание (из-за работы не по графику).

Предприятию необходимо продолжать политику по сокращению материальных затрат на производство продукции, контролировать расходы на электроэнергию.

Удельный вес статей затрат ООО НПП «ДВМ» за 2015 – 2017 гг. представлен в таблице 22.

Таблица 22 – Удельный вес статей затрат ООО НПП «ДВМ» за 2015 – 2017 гг.¹

Показатель	2015	2016	2017	Темп роста (снижения),%	
				2015/2016	2016/2017
Затраты на производство продукции – всего	100	100	100	–	–
в том числе:					
Материальные затраты	71,5	52,9	70,0	73,9	132,3
Затраты на оплату труда	8,2	14,4	17,3	175,6	120,1
Отчисления на социальные нужды	14,3	11,3	3,4	79,1	30,1
Амортизация	0,7	2,2	2,8	314,3	127,3
Прочие	5,3	19,6	6,5	369,8	33,2

Наибольший удельный вес приходится на материальные затраты. Заработная плата с отчислениями в социальные фонды составляет более 20% от общей себестоимости продукции, что является второй величиной среди других статей затрат. Наглядное представление сметы ООО НПП «ДВМ» за 2017 г. продемонстрировано на рисунке 5.

¹ Составлено автором по: [4]

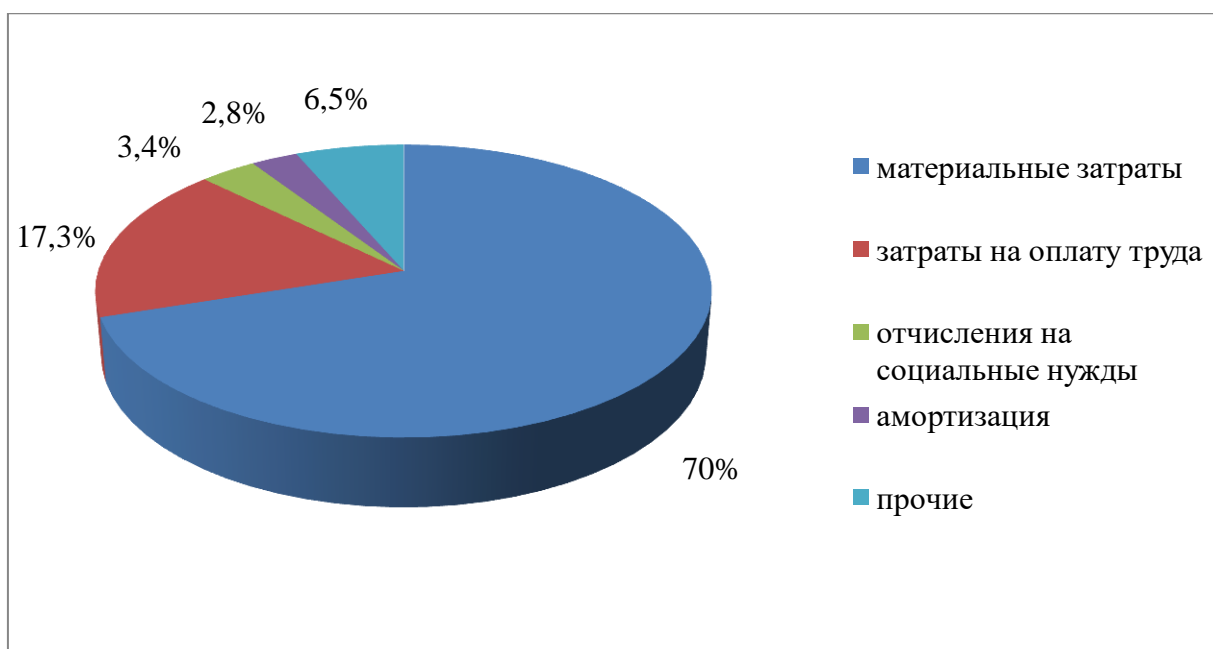


Рисунок 5 – Удельный вес статей затрат ООО НПП «ДВМ» за 2017 г., %¹

Далее проведем анализ безубыточности ООО НПП «ДВМ» за 2015-2017 гг., который представлен в таблице 23.

Таблица 23 – Анализ безубыточности ООО НПП «ДВМ» за 2015 – 2017 гг., тыс. руб.²

Показатель	2015	2016	2017	Темп роста (снижения), %	
				2015/2016	2016/2017
Выручка	49 628	52 813	64 476	106,4	122,1
Переменные затраты	17 815	16 487	16 835	92,5	102,1
Постоянные затраты	5 380	6 244	5 158	116,1	82,6
Маржинальный доход	31 813	36 326	47 641	114,2	131,5
Коэффициент маржинального дохода	0,64	0,68	0,74	106,2	108,8
Кол-во реализованной продукции, шт	7 135	8 276	11 220	115,9	135,6

Как видно из таблицы 23, в 2015 году предприятие реализовало продукцию в количестве 7 135 шт на сумму 49 628 тыс. руб. В 2016 году на 1 141 шт и на 3 185 тыс. руб больше, чем в предыдущий год, а в 2017 году

¹ Составлено автором по: [4, 5]

² Там же

продажи выросли еще на 2 944 шт и выручка составила уже 64 476 тыс. руб. Для сравнения графики точки безубыточности за 2015–2017 гг. представлены на рисунке 6, 7, 8.

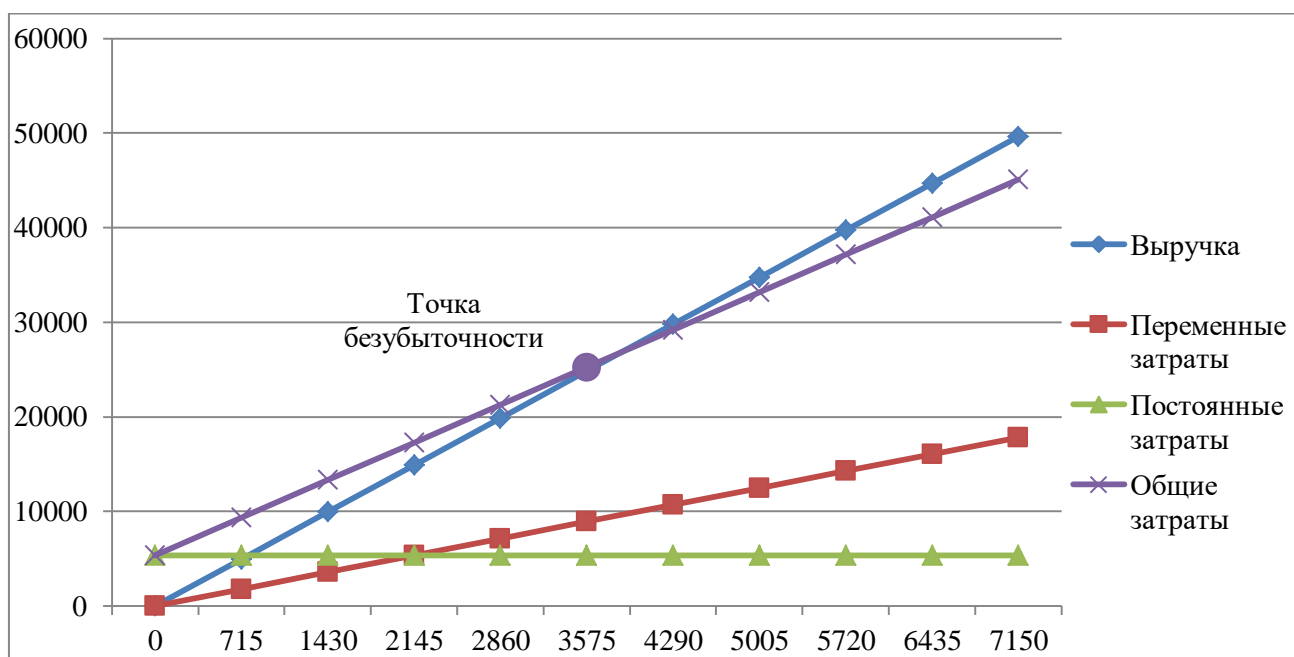


Рисунок 6 – Точка безубыточности ООО НПП «ДВМ» за 2015 г., тыс. руб., шт.¹

На рисунке 6 видно, что для достижения нулевой прибыли предприятию необходимо оказать услуг на 25 230 тыс. руб.

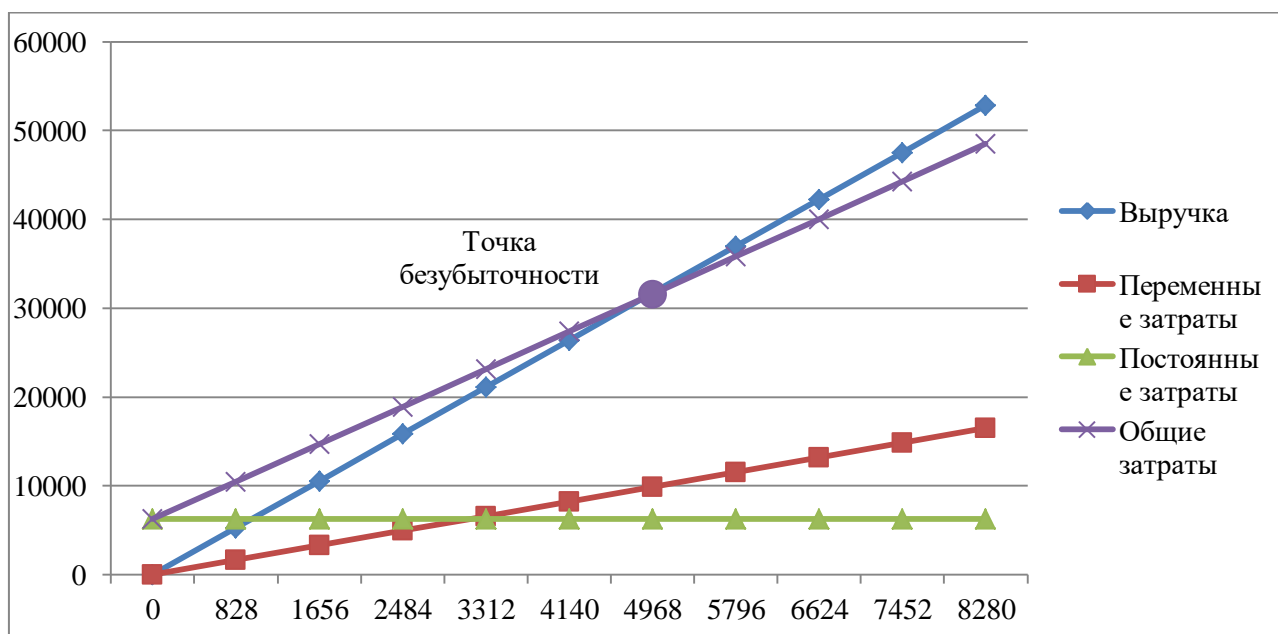


Рисунок 7 – Точка безубыточности ООО НПП «ДВМ» за 2016 г., тыс. руб., шт.²

¹ Составлено автором по: [4, 5]

² Там же

График точки безубыточности за 2016 год (рисунок 7) показывает, что переменные затраты уменьшились, а выручка и количество реализованной продукции увеличились, тем самым точка безубыточности стала равна 31 594 тыс. руб.

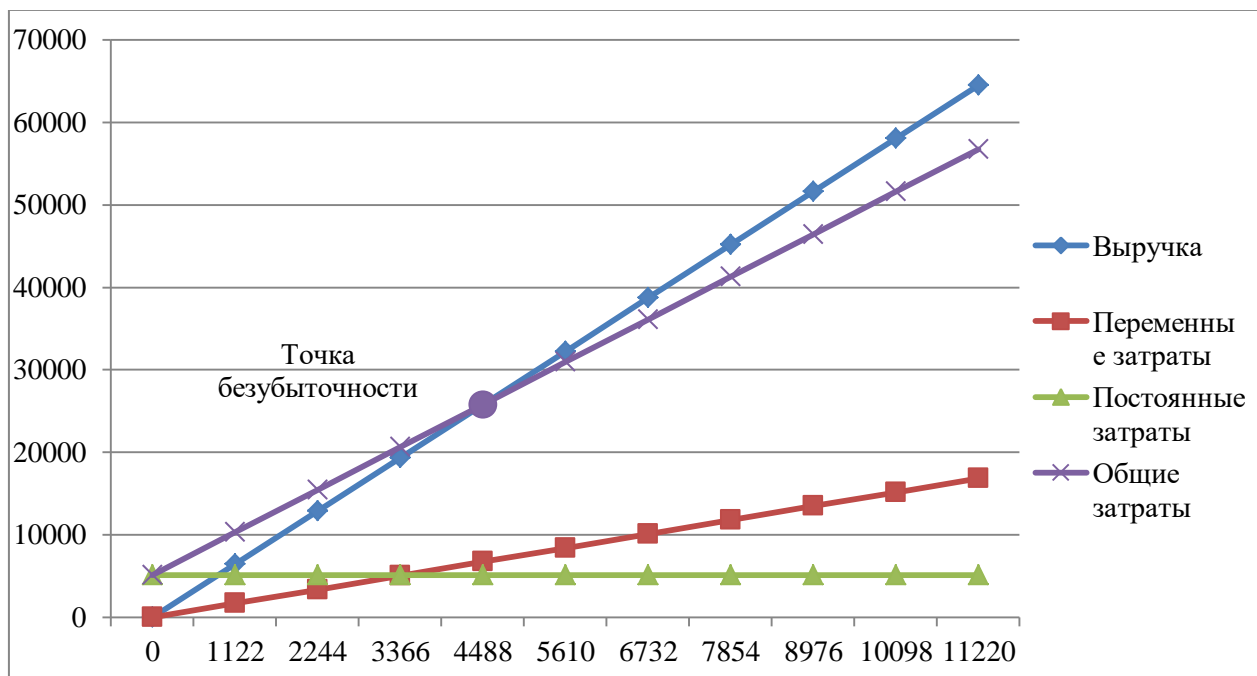


Рисунок 8 – Точка безубыточности ООО НПП «ДВМ» за 2017 г., тыс. руб., шт.¹

Исходя из данных рисунка 8, можно сделать вывод, что в 2017 году предприятие ООО НПП «ДВМ» для достижения нулевой прибыли, оказало услуг на 25 790 тыс. руб., а это значит, что по сравнению с предыдущим годом значение уменьшилось. Когда значение точки безубыточности увеличивается, как в период 2015 – 2016 гг., то это говорит о проблемах, которые имеют отношение к получению прибыли.

После анализа точки безубыточности необходимо рассмотреть метод покрытия затрат по продуктам. Для этого, нужно сравнить несколько видов продукции. Деление произошло следующим образом:

- первая группа (оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями);
- вторая группа (розничная торговля фармацевтическими товарами);
- третья группа (хирургическое оборудование).

¹ Составлено автором по: [4, 5]

Расчет доли покрытия издержек по продуктам ООО НПП «ДВМ» за 2015 – 2017 гг. проведен в таблицах 24, 25, 26.

Таблица 24 – Расчет доли покрытия издержек по продуктам за 2015 г., тыс. руб.¹

Показатели	Продукты			Итого
	Оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями	Розничная торговля фармацевтическими товарами	Хирургическое оборудование	
1. Выручка	18 476	4 213	26 939	49 628
2. Переменные затраты	5 291	883	11 641	17 815
3. Доля покрытия издержек по продуктам (%) – (стр. 1 – стр. 2)/стр. 1	71,36	80,61	56,79	64,11
4. Постоянные затраты	–	–	–	5 380
5. Маржинальный доход	–	–	–	31 813
6. Ранг	2	1	3	–

Как видно из таблицы 24 предприятие осуществляет 3 вида услуг (продажи и производство), имея по ним различные обороты и переменные издержки. Самый выгодный для производства вид продукции, который окупает в большей мере свои переменные издержки – это розничная торговля фармацевтическими товарами. Он имеет по эффективности ранг 1. На втором месте стоит оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями, чей оборот в 4 раза выше. Он имеет ранг 2. Менее выгодно продавать хирургическое оборудование, так как этот товар окупается в меньшей мере.

¹ Составлено автором по: [4, 5]

Таблица 25 – Расчет доли покрытия издержек по продуктам за 2016 г., тыс. руб. ¹

Показатели	Продукты			Итого
	Оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями	Розничная торговля фармацевтическими товарами	Хирургическое оборудование	
1. Выручка	19 657	4 484	28 672	52 813
2. Переменные затраты	4 897	817	10 773	16 487
3. Доля покрытия издержек по продуктам (%) – (стр. 1 – стр. 2)/стр. 1	75,09	81,78	62,42	68,78
4. Постоянные затраты	–	–	–	6 244
5. Маржинальный доход	–	–	–	36 326
6. Ранг	2	1	3	–

В таблице 25 представлен расчет доли покрытия издержек по продуктам за 2016 год, который показал такое же разделение по рангам как и в 2015 году.

Таблица 26 – Расчет доли покрытия издержек по продуктам за 2017 г., тыс. руб. ²

Показатели	Продукты			Итого
	Оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями	Розничная торговля фармацевтическими товарами	Хирургическое оборудование	
1	2	3	4	5
1. Выручка	24 000	5 476	35 000	64 476

¹ Составлено автором по: [4, 5]

² Там же

Окончание таблицы 26

1	2	3	4	5
2.Переменные затраты	5 000	835	11 000	16 835
3.Доля покрытия издержек по продуктам (%) – (стр. 1 – стр. 2)/стр. 1	79	84,75	68,57	73,89
4. Постоянные затраты	–	–	–	5 158
5. Маржинальный доход	–	–	–	47 641
6. Ранг	2	1	3	

Как видно из таблицы 26 у предприятия увеличилась выручка, уменьшились постоянные затраты, по сравнению с 2016 годом, но самый выгодный для производства вид продукции, который окупает в большей мере свои переменные издержки – розничная торговля фармацевтическими товарами. Он имеет по эффективности ранг 1. На втором месте стоит оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедические изделия, а на третьем – хирургическое оборудование.

Таким образом, можно сделать вывод, что при анализе данного предприятия были изучены следующие показатели: в отчетном периоде доля собственного капитала увеличилась на 10,27% относительно предыдущего года; отмечено снижение кредиторской задолженности; выручка от реализации продукции предприятия в отчетном периоде выросла на 11 663 тыс. руб. а себестоимость – на 3 678 тыс. руб.; коэффициент абсолютной ликвидности равен 11, 3386, а коэффициент текущей ликвидности – 16,0945; за отчетный период каждый рубль собственного капитала организации принес 54,2 руб. чистой прибыли; выручка предприятия составляет 64 476 тыс. руб. Финансовое состояние организации на конец анализируемого периода является абсолютно устойчивым.

3 ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РАСХОДАМИ (ЗАТРАТАМИ) ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ В ООО НПП «ДВМ» И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

3.1 ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ПУТИ РЕШЕНИЯ

Одним из главных инструментов предприятия в конкурентной борьбе становится управление себестоимостью, поскольку целенаправленное управление затратами позволяет снижать цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает возможность предприятию сохранить и укрепить свои позиции на рынке. Для достижения существенных улучшений в такой сложной области, как управление затратами, необходимо проводить изменения во всех сферах деятельности – человеческие ресурсы, организационные структуры, процессы, системы, процедуры – и все эти изменения должны быть точно увязаны друг с другом [42, с. 82].

При анализе структуры затрат предприятия ООО НПП «ДВМ» были выявлены следующие проблемы:

Отсутствие системного подхода к управлению затратами, которое обусловлено отсутствием специального подразделения, координирующего выполнение всех функций управленческого цикла в процессе управления затратами, что приводит к росту затрат. Данная проблема проявляется в следующем:

1. Ведется недостаточно качественное планирование, распределение и контроль затрат, в результате чего несвоевременно отслеживаются изменения, что создает предпосылки к увеличению затрат.

2. На предприятии ООО НПП «ДВМ» не разработан план по оптимизации затрат на персонал, не определены центры ответственности, нет четкого разделения по организационной структуре.

Для решения вышеперечисленных проблем были предложены следующие мероприятия:

1) разработка системы мониторинга структуры затрат, которая позволит контролировать и минимизировать затраты производства;

2) разработка плана по оптимизации затрат труда, а именно изменение организационной структуры предприятия, с целью улучшения экономических результатов деятельности предприятия, которое будет опережать рост затрат на персонал.

Первой существенной проблемой является отсутствие системного подхода к управлению затратами, так как организационная структура предприятия ООО НПП «ДВМ» линейно-функциональная, всеми подразделениями управляет один руководитель, а это не всегда эффективно и выгодно для предприятия.

Такие функции управления затратами, как планирование, организация, регулирование, учет, анализ, контроль и стимулирование, осуществляются на данном предприятии, но при этом обязанности по их осуществлению и ответственность за их выполнение не имеют четкого закрепления.

Необходимо корректировать организационную структуру. Ее можно поделить на два уровня, расположенных сверху («плоская структура») и снизу («узкая структура»). Суть «плоской структуры» в подчинении большого количества сотрудников генеральному директору.

Методы снижения затрат предусматривают три пути решения данной задачи:

– расширить структурные подразделения, объединив несколько отделов (можно ограничиться, например, двумя);

– сделать промежуточные уровни руководства (например, ввести новый порядок подчинения руководителей подразделений: убрать департаменты, оставив одного представителя дирекции);

– определить необходимое количество должностей и подразделений (как вариант, можно оставить в отделе не более шести человек, а каждый департамент может быть представлен тремя управлениями, состоящими из четырех отделов).

Сократив уровни управления и расширив структурные подразделения, можно сэкономить немало средств, которые предназначались на содержание руководителей среднего звена. Такая корректировка почти не отразится на функциональных обязанностях оставшихся начальников, кроме того, вам не надо будет сокращать штат работников.

Также для снижения затрат предприятия ООО НПП «ДВМ» необходимо решить проблемы в области управления затратами труда. Вопрос оптимизации затрат на персонал один из наиболее непростых вопросов, стоящих перед руководителем предприятия. Невозможно бесконечно увеличивать стоимость выпускаемой продукции для увеличения прибыли, необходимо оптимизировать затраты. Они должны быть производительными и, самое главное, управляемыми. Оптимизация затрат на персонал прежде всего заключается в улучшении экономических результатов деятельности предприятия, которые бы опережали рост затрат на персонал.

Для снижения затрат труда персонала нужно предпринимать следующие меры:

- 1) не принимать лишних работников;
- 2) повысить переменную часть оплаты труда;
- 3) ввести суммированный учет рабочего времени – выплаты за сверхурочную работу не обязательно проводить ежемесячно. В статье 104 Трудового кодекса сказано, что такие выплаты могут проводиться в конце отчетного периода. Методы снижения затрат не исключают такой прием, если

производство не имеет полной загрузки, или оно зависит от сезонных изменений;

4) использовать систему краткосрочных доплат и надбавок – если в течение определенного периода времени кому-то из сотрудников приходится выполнять большой объем работы, заменять отсутствующего работника без освобождения от основных обязанностей, то это, согласно статье 151 Трудового кодекса, является основанием для увеличения размера платы. Соответственно, заработная плата может быть уменьшена, если основания для доплаты отсутствуют;

5) выплачивать премии только после достижения предприятием определенных целей – если предприятие выполняет производственный план и, тогда работникам нужно выплачивать премии, и наоборот;

6) уменьшить количество сотрудников либо сократить штат – сама процедура сокращения должна быть запланирована заранее, надо сообщить об этом сотрудникам не позднее, чем за два месяца до увольнения и выплатить им выходное пособие (2 – 3 месячных оклада). Таким образом, эффективность метода будет только через 4 – 5 месяцев после того, будет принято решение об уменьшении количества сотрудников (сокращении);

7) пересмотреть трудовые нормы и оптимизировать процессы производства - снижение затрат на предприятии – это когда в выполнении производственного плана задействовано меньшее количество работников, или они быстрее справляются с поставленными задачами. Применяя этот метод, необходимо руководствоваться статьями 160 и 74 Трудового кодекса, в которых говорится о необходимости за два месяца оповестить сотрудников о ваших планах по пересмотру трудовых норм и заключить с ними дополнительные трудовые соглашения;

8) заключать срочные трудовые договора – основания для применения данного метода изложены в статье 59 Трудового кодекса, там же установлены ограничения его использования;

9) использовать заемный труд – правила применения данного метода изложены в главе 53.1 Трудового кодекса. Перед его применением необходимо взвесить все «за» и «против» и оценить свою выгоду. С одной стороны, это – хороший метод снижения затрат на управление: не надо подбирать сотрудников и заботиться о своевременном начислении и выплате им зарплаты и др. Но, с другой стороны, оплачивая услуги компании, предоставившей сотрудников, вы все равно тратите деньги на персонал;

- 10) воспользоваться аутсорсингом;
- 11) заключать гражданско-правовые договора;
- 12) объявить о простое;
- 13) провести аттестацию работников;
- 14) отменить социальные выплаты и компенсации;
- 15) регулировать «текучку» кадров;
- 16) предоставлять отпуск без содержания, установить режим неполного рабочего дня/недели.

Можно также предложить некоторые методы оптимизации затрат оплаты труда на предприятии, которые заключаются:

- в ускорении процесса обучения внутри предприятия, чтобы от работника быстрее можно было бы получить результат;
- в предоставлении возможностей работникам работать на дому в дистанционном режиме, чтобы можно было сэкономить на офисных затратах;
- в замене дорогих и пафосных корпоративных празднований «посиделками» по отделам;
- в ужесточении дисциплины;
- в ужесточении политики в сфере пользования интернета.

Наилучшим способом для оптимизации затрат труда на предприятии является аутсорсинг. Аутсорсинг персонала представляет собой одну из наиболее востребованных услуг в бизнесе, которая направлена на повышение производительности предприятия, снижение расходов.

Преимущества аутсорсинга персонала:

- дает возможность получить услуги или комплектующие с высоким качеством, либо по более низкой цене;
- заключенный договор аутсорсинга персонала позволяет улучшить инновационные возможности предприятия за счет такого партнерства с поставщиками высшего уровня, которые имеют большой потенциал и довольно глубокий инновационный опыт;
- в случае изменения рыночной ситуации или предпочтений потребителя дает возможность компании проще адаптироваться к новым условиям работы, если компания использует аутсорсинг персонала;
- повышает скорость приобретения необходимых навыков или нужных ресурсов;
- обеспечивается сосредоточенность именно на тех операциях, которые выполняются собственными силами предприятия, и тех, которые следует сохранить под контролем.

Таким образом, проведя аутсорсинг на предприятии ООО НПП «ДВМ» можно повысить качество работы, уменьшить риски за счет гарантии качества выполняемых услуг, сэкономить время и минимизировать затраты на предприятие.

Расчет мероприятий и экономической эффективности будет представлен в параграфе 3.2.

3.2 ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ

Обращение к аутсорсингу персонала способствует упрощению внутренних процессов планирования и управления из-за уменьшения доли производства. Как правило, издержки процессов планирования, управления и контроля сокращаются, потребность в капиталовложениях в ресурсы, которые относятся к постоянным затратам, тоже сокращается.

Таким образом, невозможно в общих чертах определить явные преимущества собственного производства и аутсорсинга персонала без точной информации. Необходимо принимать во внимание те причины, которые побудили принять решение об использовании аутсорсинга персонала. Оценим экономическую эффективность метода оптимизации труда на предприятии.

Нужно сопоставить затраты на содержание 1 менеджера по подбору персонала в ООО НПП «ДВМ» и затраты на аутсорсинг за 2017 год. Рассчитаем затраты на содержание 1 менеджера по подбору персонала в ООО НПП «ДВМ»:

- заработная плата менеджера по подбору персонала – 40 000 руб. в месяц. Следовательно, за год 480 000 руб.;
- отпускные менеджера по подбору персонала – 76 000 руб.;
- больничный 1 раз за год – 6 000 руб.;
- амортизационные отчисления (таблица 27) – 12 633,33 руб.

Таблица 27 – Амортизационные отчисления по основным средствам, принадлежащим менеджеру по подбору персонала, тыс. руб.¹

Наименование основного средства	Инвентарный номер	Первоначальная стоимость, тыс. руб.	Срок полезного использования, лет	Годовая амортизация, руб.
Стол письменный	1 123	15	10	1 500
Компьютер Pentium IV	1 271	30	5	6 000
Принтер Canon	325	8	5	1 600
Телефон/Факс Samsung	324	4,5	5	900
Кресло	1 854	8	6	1 333,33
Тумба	1 105	6	10	600
Лампа	1 032	2	5	400
Полка	824	3	10	300
Итого	—	—	—	12 633,33

¹ Составлено автором

Канцелярия – 20 000 руб.;

Интернет/Телефон – 48 000 руб.;

Полный доступ к сайту JOB.RU – 154 800 руб.

Менеджер по подбору персонала = 480 000 + 76 000 + 6 000 + 12 633,33 + 20 000 + 24 000 (интернет/телефон безлимитный, делим на 2 менеджеров по подбору) + 77 400 (доступ к сайту JOB. RU делим на 2 менеджеров по подбору) = 809 733, 33 руб.

Таким образом, в год менеджер по подбору персонала обходится ООО НПП «ДВМ» в 809 733, 33 руб.

Проанализируем услуги по комплектованию работников за 2017 год. Для удобства данные представим в виде таблицы 28.

Таблица 28 – Услуги по комплектованию специалистов за 2017 год, руб.¹

Специальность	Сумма по договору с НДС
Январь	33 762,5
Февраль	55 512,5
Март	65 337
Апрель	40 536,5
Май	67 337
Июнь	74 348,5
Июль	41 253
Август	54 636,5
Сентябрь	63 479
Октябрь	61 258
Ноябрь	65 002,5
Декабрь	54 789
Итого	676 979

¹ Составлено автором

Как видно из таблицы 28, затраты на аутсорсинг по подбору персонала за 2017 год составили 676 979 руб.

Можно сравнить затраты на подбор персонала собственными силами и с помощью аутсорсинга. Затраты с помощью аутсорсинга составляют 676 979 руб., а если нанять еще одного менеджера по подбору персонала в ООО НПП «ДВМ», то затраты составят 809 733, 33 руб. Таким образом, аутсорсинг в 2017 году выгоден на 132 754,33 руб.

Преимущества использования аутсорсинга по подбору персонала:

- 1) экономия различных средств:
 - снижения стоимости услуг по сравнению с затратами содержание собственной структуры (экономия в 2017 году на 132 754,33 руб.);
 - экономия затрат на обучение (получать готовых специалистов без вложений);
- 2) экономия времени (закрывать открытые вакансии вовремя);
- 3) отсутствие необходимости увеличивать штат предприятия;
- 4) повышение качества работы (профессионалы в своем деле, опыт аналогичных проектов, закрытие вакансий в срок, предоставление проверенных специалистов);
- 5) уменьшение рисков за счет гарантии качества услуг (замена неподходящих специалистов за счет аутсорсера).

Следовательно, можно сделать вывод, что предлагаемые мероприятия экономически привлекательны и выгодны. Таким образом, аутсорсинг персонала способствует повышению производительности труда работников, и соответственно, повышению эффективности работы ООО НПП «ДВМ».

Для того, чтобы показать эффективность данных мероприятий, необходимо рассчитать финансовые показатели и точку безубыточности предприятия ООО НПП «ДВМ» с прогнозом на 2019 год.

Расчет точки безубыточности представлен в таблице 29.

Таблица 29 – Расчет точки безубыточности ООО НПП «ДВМ» на 2019 г., тыс. руб.¹

Показатель	2017	2019 (прогноз)	Темп роста (снижения), %
			2017/2019
Выручка	64 476	76 139	118,1
Переменные затраты	16 835	14 074	83,6
Постоянные затраты	5 158	5 158	0
Маржинальный доход	47 641	62 065	130,3
Кол-во реализованной продукции, шт	11 220	13 250	118,1

По данным таблицы 29 видно, что выручка в прогнозе на 2019 год вырастет на 11 663 тыс. руб., изменятся переменные затраты на 2 761 тыс. руб. и вырастет количество реализованной продукции. Для наглядного примера изобразим точку безубыточности графически (рисунок 9).

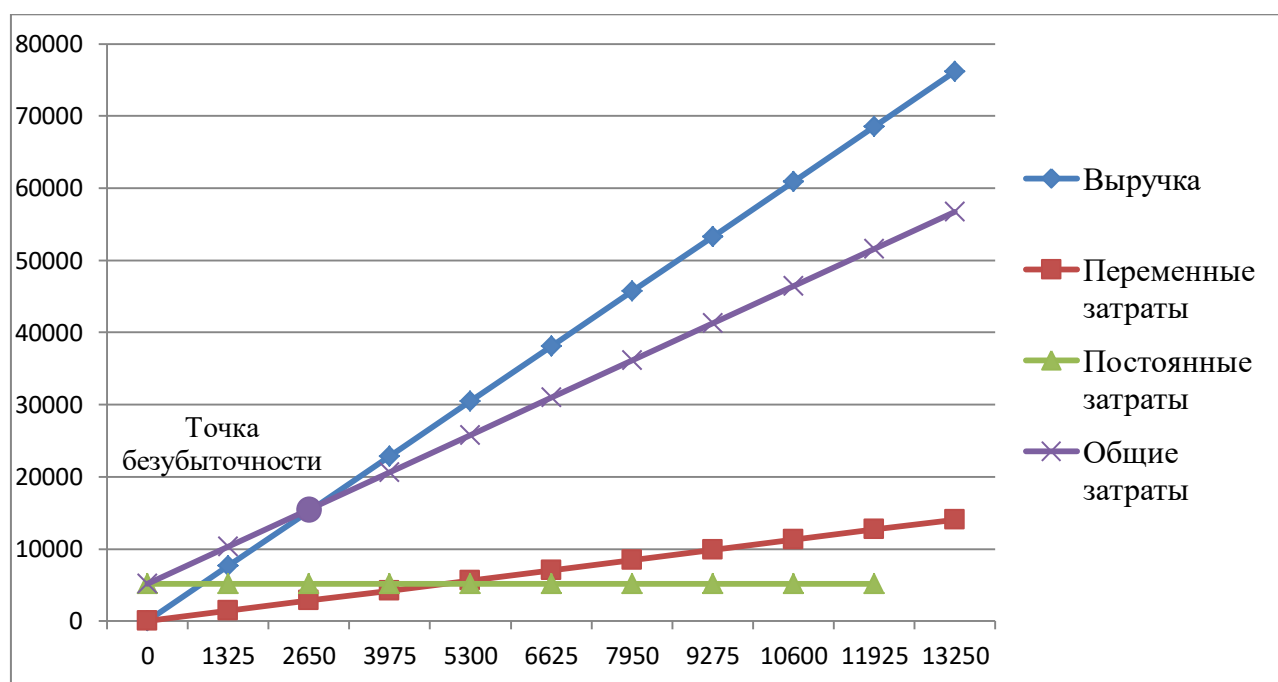


Рисунок 9 – Точка безубыточности ООО НПП «ДВМ» на 2019 г., тыс. руб., шт²

Исходя из данных рисунка 9, можно сделать вывод, что в прогнозе на 2019 год предприятие ООО НПП «ДВМ» для достижения нулевой прибыли,

¹ Составлено автором по: [4, 5]

² Там же

окажет услуг на 15 474 тыс. руб., а это на 10 316 тыс. руб. меньше по сравнению с 2017 годом.

Исходя из полученных данных, предлагается сравнить рентабельность двух периодов. Коэффициент рентабельности продаж в 2017 году равен 0,6105, а в 2019 году коэффициент составляет 0,5169, это говорит о том, что предложенные мероприятия увеличат рентабельность на 0,1%, то есть будет положительный результат.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управление затратами – это область управленческой деятельности, как средство достижения предприятием высокого экономического результата, это более эффективное использование ресурсов компании, их экономия и минимизация затрат на всех этапах производственного процесса.

Управление затратами включает в себя: прогнозирование и планирование затрат, их организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование персонала, учет, анализ и контроль (мониторинг).

В данной работе рассмотрены основные задачи, принципы и функции управления затратами, также рассмотрены понятия затрат и их классификация, исследованы методы учета затрат и калькулирования себестоимости.

При проведении оценки финансового состояния предприятия ООО НПП «ДВМ», было определено, что основной доход предприятие получает за счет выручки от продаж. В отчетном году она составила 64 476 тыс. руб.

Соответствующим норме оказался коэффициент абсолютной ликвидности – 11,3386. Финансовое состояние организации на конец анализируемого периода является абсолютно устойчивым, так как в ходе анализа установлен излишек собственных оборотных средств 46 939 тыс. руб., излишек собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов 46 939 тыс. руб., и излишек общей величины основных источников формирования запасов 48 698 тыс. руб. (запасы обеспечены только за счет краткосрочных займов и кредитов).

Анализ дебиторской и кредиторской задолженностей показал, что в целом задолженности характеризуются значительной оборачиваемостью, а, следовательно, значительным качеством.

При расчете точки безубыточности за 2015 – 2017 годы было выявлено, что наименьшая точка безубыточности была в 2015 году и равнялась 25 230 тыс. руб.

В ходе работы были выявлены основные проблемы и предложены пути решения данных проблем. В качестве вывода предложим следующие мероприятия по снижению затрат.

1. Сокращение затрат труда. Согласно смете, затраты на заработную плату с отчислениями в социальные фонды занимают второе место по величине. В связи с этим стоит искать возможности оптимизации численности персонала.

2. Сокращение затрат на материалы и сырье. Можно предложить следующие шаги:

– пересмотр условий контрактов с действующими поставщиками. Материалы в удельном весе себестоимости продукции занимают наибольшую долю – можно попробовать договориться с поставщиками о более выгодных условиях поставок. Аналогичный подход можно применить к затратам на покупные энергоносители;

– поиск новых поставщиков;

– самостоятельное производство необходимых материалов;

– внедрение ресурсосберегающих технологий (приобреталось энергоемкое оборудование, в связи с чем следует осуществить поиск возможности уменьшить их энергозатратность);

– введение штрафных санкций за нарушение условий договора.

3. Сокращение производственных затрат:

– снижение затрат на аренду (возможный пересмотр условий текущего соглашения аренды);

– сокращение затрат на коммунальные платежи (осуществление более жесткого контроля расходования энергоресурсов, поиск возможностей внедрения более экономичных процессов);

– снижение затрат на ремонтные работы путем рассмотрения возможности отложить их на более длительный срок;

– возможность использования услуг аутсорсинга для перевозки мелких грузов с целью снижения транспортных затрат.

4. Тщательный отбор компонентов сырья, соответствующих определенным техническим параметрам, с целью уменьшения убытков от брака.

После предложенных мероприятий была рассчитана точка безубыточности в прогнозе на 2019 год, которая показала положительную динамику.

Таким образом, все поставленные цели были выполнены. В заключении можно сказать, что, несомненно, каждый производитель должен стремиться к сокращению издержек производства, снижению себестоимости продукции. При стабильной цене на реализуемую продукцию и прочих равных условиях, сокращение издержек приводит к росту прибыли, приходящейся на единицу продукции. И пусть каждая фирма стремится использовать такой производственный процесс, при котором заданный объем производства будет обеспечиваться с наименьшими затратами на применяемые факторы производства.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 №145-ФЗ (принят ГД 17.06.1998, действующая редакция).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть ПЕРВАЯ) от 31.07.1998 N 146-ФЗ
3. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению"
4. Бухгалтерская отчетность ООО НПП «ДВМ» за 2015 – 2017 гг.
5. Оборотно-сальдовая ведомость ООО НПП «ДВМ» за 2015 – 2017 гг.
6. Устав ООО НПП «ДВМ» от 28.02.2011 г.
7. Бакаев, А. С. Толковый бухгалтерский словарь. М.: Бухгалтерский учёт, 2016.
8. Басовский И. Г. Экономический анализ : учебник / И. Г. Басовский. – Москва: ИНФРА-М, 2016. – 319 с.
9. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. - М.: "Дело Лтд", 2014
10. Блэк. Дж. Экономика. Толковый словарь; под общ.ред. д.э.н. И.М. Осадчей. М.: ИНФРА-М, Изд-во «Весь Мир», 2015.
11. Виноградова М. В. Организация и планирование деятельности предприятий : учебное пособие / М. В. Виноградова, З. И. Панина. – Москва : Дашков и К., 2015. – 448 с.
12. Володин А. А. Управление финансами. Финансы предприятий: Учебник / А. А. Володин, Н. Ф. Самсонов и др.; Под ред. А. А. Володиной. 3-е изд. М.: ИНФРА-М, 2014. 364 с.
13. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2015.

14. Гиляровская Л. Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческого предприятия : учебник / Л. Т. Гиляровская. – Санкт-Петербург : Питер, 2015. – 266 с.
15. Григорьева Т. И. Финансовый анализ для менеджеров: оценка, прогноз : учеб. для магистров / Т. И. Григорьева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2015. – 462 с.
16. Денисова И. П. Управление издержками и ценообразование : учебник / И. П. Денисова. – Москва : Экспертное бюро, 2015. – 164 с.
17. Дорман В. Н. Совершенствование управления затратами предприятия : учебник / В. Н. Дорман, Т. С. Близнюк. – Москва : Финансовый менеджмент, 2016. – 164 с. 24.
18. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учебник. 5-е изд., доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
19. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2016.
20. Ильин А. И. Планирование на предприятии : учебник / А.И. Ильин. – Москва : Мисанта, 2015. – 59 с.
21. Казак А. Ю., Веретенникова О.Б, Марамагин М.С, Ростовцев К.В. Денежное хозяйство предприятий: Учебник для вузов. – Екатеринбург: Изд-во АМБ, 2016. – 464 с.
22. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник / В. Э. Керимов. – Москва : – Издательский дом Дашков и К., 2015. – 258 с.
23. Ковалев В. В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности : учебник / В. В. Ковалев. – Москва : Финансы и статистика, 2015. – 49 с.
24. Котляров С. А. Управление затратами : учебник / С. А. Котляров. – Санкт–Петербург : Питер, – 2017. – 8 с.
25. Крюхина Г. А. Управленческий учет и проблемы классификации затрат : учебник / Г.А. Крюхина. – Москва : ИНФРА–М, 2016. – 39 с.

26. Кувшинов М.С., Киреева Н.В. Анализ соответствия методов управления затратам и актуальным задачам управления // Международный бухгалтерский учет, №22/2014 г., с. 16
27. Куракова Ю. Г. Управление издержками на предприятии : учебник / Ю. Г. Куракова. – Москва : Дело и сервис, 2017. – 39 с.
28. Лебедев В. Г. Управление затратами на предприятии : учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова. – Санкт-Петербург : Бизнес-пресса, 2016. – 156 с.
29. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г. Управление затратами на предприятия: Учебник. – Лань-Трейд, 2014. – 373 с.
30. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. Принципы, проблемы и политика. 14-е изд., дораб. и испр. - М.: Инфра-М, 2016.
31. Мишин Ю. А. Управленческий учет: Управление затратами и результатами производственной деятельности : учебник / Ю. А. Мишин. – Москва : Дело и сервис, 2015. – 86 с.
32. Мочалина Е.А. Системы управления затратами: Учебник. - Иркутск, 2014. – 209 с.
33. Мусин, О. Р. Учет затрат и сокращение потерь в системе бережливого предприятия. / О.Р. Мусин // Альтернативная Школа Бережливого Менеджмента. – 2016. – 40 с.
34. Райзберг, Б.А., Лозовский, Л.Ш., Стародубцева, Е.Б. Современный экономический словарь / под ред. Б.А. Райзберга. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 2015.
35. Руденко И. В. Управление затратами на предприятии // Вестник Омского университета. Серия «Экономика», №3/2016 г., с. 146
36. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учёт и управленческое планирование. М.: Финансы и статистика, 2015.
37. Селезнева Н. Н. Финансовый анализ : учебник / Н. Н. Селезнева, А. Ф. Ионова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 479 с.
38. Степанова Т. Н. Управление затратами на основе директ-костинга : учебник / Т. Н. Степанова. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 67 с.

39. Сторожук В. А. Аутсорсинг как способ минимизации затрат предприятия // Молодой ученый, №5/2016 г., с. 416.
40. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия : учебник / М. И. Трубочкина. – Москва: ИНФРА-М., 2015. 28 с.
41. Трунова А. А. Совершенствование управления расходами компаний // Вестник ВолГУ, №10/2014 г., с. 46.
42. Управление затратами и результатами деятельности предприятия: учебное пособие / Э.А. Гончарова. – СПб. Изд-во СПбГУЭФ, 2016. – 82 с.
43. Хамидуллина Г. Р. Управление затратами : учебник / Г. Р. Хамидуллина. – Москва : Экзамен, 2016. – 257 с.
44. Хоружий Л. И. Управленческий учет затрат : учебник / Л. И. Хоружий. – Москва : Дело и сервис, 2015. – 367 с.
45. Шакир Я.А. «Экономическая природа затрат». Журнал «Социально-экономические явления и процессы» №11 (033), 2016.
46. Шеремет А. Д. Методика учета и анализа себестоимости продукции : учебник / А.Д. Шеремет. – Москва : Финансы и статистика, 2016. – 256 с.
47. Шишкин А. П. Бухгалтерский учет и финансовый анализ на коммерческих предприятиях : учебник / А. П. Шишкин. – Москва : Финстатинформ, 2016. – 349 с.
48. Еремина Н.В. Классификация затрат на производство / Еремина Н.В., Саркисян С.С. // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. 2015. № 6-5. С. 89.
49. Жукова Е. А., Рожкова М. Г. Проблемы управления затратами на предприятии // Молодой ученый. – 2017. – №12. – С. 283-286. – URL <https://moluch.ru/archive/146/41074/> (дата обращения: 25.06.2018).
50. Клейман А. В., Чернявская Н. В. Проблемы управления затратами промышленных предприятий. 2015. С. 50 – 63.
51. Либерман И.А. Управление затратами // М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ» – 2016. – С. 619.

52. Подчуфаров И. Комплексная система управления затратами: практические решения // Управление крмпанией. 2015. №11. С. 60–65.
53. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия // Учебное пособие / М.И. Трубочкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: НИЦ Инфра-М – 2015. – С. 319.
54. Хегай Ю. А. Управление затратами // Красноярск.: СФУ – 2015. – С. 230.
55. Якупов И. Ф. Основные принципы и методы управления затратами на производство продукции [Текст] // Проблемы современной экономики: материалы II Междунар. науч. конф. (г. Челябинск, октябрь 2012 г.). Челябинск: Два комсомольца, 2012. – С. 131-134. – URL <https://moluch.ru/conf/econ/archive/56/2635/> (дата обращения: 25.05.2018).
56. Официальный сайт Министерства финансов: <http://minfin.ru> (дата обращения 04.05.2016).
57. Официальный сайт ООО НПП «ДВМ» : <http://dvm-reab.ru/> (дата обращения 22.04.2018).
58. Воронцова А. О. Методы оптимизации затрат на персонал [Электронный ресурс]. URL : http://modern-j.ru/domains_data (Дата обращения: 09.06.2018).
59. Данилова К. Н. Проблема управления затратами на современных предприятиях [Электронный ресурс]. URL: <http://econf.rae.ru/pdf/2014/05/3384.pdf> (Дата обращения: 09.06.2018).
60. Кочетков Д. М. Аутсорсинг: глобальные тенденции и российские перспективы [Электронный ресурс]. URL: http://elar.urfu.ru/bitstream/10995/34372/1/urrr_2015_19.pdf (Дата обращения: 09.06.2018).
61. Методы учета и управления затратами предприятия [Электронный ресурс]: <http://sibac.info/11747>.
62. Склярченко, В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Электронный ресурс] / Режим доступа : http://elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html.
63. Юротдел.ru [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://yurotdel.com/ucheba/ekonomika-predpriyatiya_6.html.